

# Reflexiones en torno a la financiación de las Comunidades Autónomas<sup>1</sup>

Violeta Ruiz Almendra<sup>2</sup> y Juan J. Zornoza Pérez<sup>3</sup>  
(Universidad Carlos III de Madrid)

---

**Sumario:** 1. El sistema constitucional de financiación de las CC.AA. 1.1. La regulación y el desarrollo de los recursos disponibles para las CCAA extramuros de la Constitución (sistema y modelos de financiación). 1.2. El sistema constitucional, su interpretación práctica y la dependencia financiera de las CCAA: la introducción del principio de corresponsabilidad fiscal. 2. El vigente modelo de financiación de las CCAA: características generales y funcionamiento financiero. 2.1. Las reglas financieras del modelo de financiación autonómica. 2.2. Las reglas financieras aplicables a la financiación de la Sanidad. 2.3. Las reglas financieras aplicables a la financiación de la gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social. 2.4. Los recursos para la financiación de las CCAA. 2.5. Breve referencia a las asignaciones de nivelación. 3. La configuración de los recursos para la financiación en el nuevo modelo: el impuesto cedido como figura central y polimórfica. 3.1. El significado de los impuestos cedidos en la actualidad. 3.2. Problemas constitucionales que (todavía) persisten en el modelo de financiación autonómica. 3.2.1. El problema de la indeterminación del mecanismo jurídico a través del cual se adquieren las potestades normativas por las CCAA. 3.2.2. El problema de la supletoriedad de la normativa estatal sobre impuestos cedidos. 3.2.3. La imprecisión de las potestades atribuidas a las CCAA sobre los impuestos cedidos y de los límites para su ejercicio. 3.3. La regulación de los impuestos cedidos por las CCAA: entre la descoordinación y la (ir)responsabilidad fiscal. 4. Una primera valoración del nuevo modelo.

---

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en la línea de investigación financiada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (Ref. BJU2002-01764) sobre la financiación de las CCAA y los Entes Locales.

<sup>2</sup> Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid.

<sup>3</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid.

### 1. *El sistema constitucional de financiación de las CC.AA.*

Como es sobradamente sabido, la Constitución de 1978 (CE en lo sucesivo) estableció un sistema para la financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA en lo sucesivo) flexible y relativamente simple, al limitarse a enumerar en su art. 157.1 los recursos de que habían de nutrirse sus respectivas Haciendas<sup>4</sup>, pero sin pronunciarse sobre el papel que a cada uno le correspondería a tal efecto; esto es, sobre cuáles de ellos debían constituirse en fuentes primordiales de los ingresos que harían posible la autonomía financiera, garantizada a las CCAA en su art. 156 para el desarrollo y ejecución de sus competencias, «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

Con posterioridad, tampoco la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en lo sucesivo), sería capaz de desarrollar en todos sus elementos un sistema de financiación que no sólo debía resultar aplicable a la totalidad de las CCAA de régimen común, entre las que existían notables diferencias, para empezar desde el punto de vista competencial, sino que había de ser también capaz de adaptarse a las transformaciones progresivas que se producirían como consecuencia de los avances en el proceso de descentralización —entregado a la lógica del principio dispositivo— que conduciría a la realidad que hoy conocemos como Estado autonómico. De ahí que la LOFCA no optase por uno de los posibles desarrollos concretos de los recursos de que habían de nutrirse las Haciendas autonómicas. En lugar de establecer cuál debía ser su contribución relativa a la financiación de las CCAA, se contentó con diseñar el conjunto de límites que habían de enmarcar su empleo, indicando además las vías para su implantación, con lo que dejaba abierta la posibilidad de la posterior aplicación de diversos modelos dentro del sistema de financiación diseñado en el bloque de la constitucionalidad. En este sentido, conviene resaltar desde ahora

que la LOFCA ocupa un lugar central en relación con la extensión del poder financiero autonómico, ya que permite «*la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial*» (STC 68/1996, de 18 de abril, FJ 9º), que además «*está constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica*» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10º).

De este modo, la inexistencia de un sistema cerrado de financiación autonómica en la CE no supone la ausencia de reglas constitucionales para el desarrollo de la financiación de las CCAA; de reglas que además de reconocer poder tributario a los entes subcentrales —CCAA y Entidades Locales (en adelante, EELL)— imponen una serie de principios y límites que han de informar y enmarcar su desarrollo, como la autonomía, la coordinación o la solidaridad. Principios y límites que han encontrado su desarrollo en la LOFCA, integrada en el «bloque de la constitucionalidad» como expresamente ha dicho la STC 150/1990. De esta manera, ante la parquedad de las disposiciones que al respecto contiene la CE, la LOFCA, en lugar de complementar o desarrollar la Constitución financiera, en la práctica viene a cumplir su función, concretando prescripciones que en la CE permanecían en un elevado nivel de indefinición, seguramente como consecuencia de la propia indefinición constitucional respecto al modelo de organización territorial del Estado. Encontramos así, como resultado, un auténtico *sistema constitucional* de financiación de las haciendas territoriales que, como mínimo, conviene analizar en sus elementos esenciales, con carácter previo al examen de los distintos *modelos* de financiación que se han sucedido en su desarrollo hasta la aprobación del hoy vigente

A tal efecto, no estará de más comenzar recordando que la CE garantiza a las CCAA la «*autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias*» (art. 156.1), lo que supone —en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC en lo sucesivo) 201/1988, FJ 4º— «*la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas*». Pese a esa inicial lectura de la autonomía financiera en términos que aproximan notablemente su contenido al de la «suficiencia», la jurisprudencia constitucional no ha dejado de reco-

<sup>4</sup> Pese a la indefinición inicial, el citado precepto recoge todos los recursos que, al menos en un plano teórico, pueden componer una Hacienda; *vid.*: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las CCAA*. Madrid: CEC, 1992, p. 343.

nocer que aquel principio se proyecta sobre las distintas vertientes de la actividad financiera, esto es, «la ordenación de los ingresos y gastos u obtención de recursos y utilización de los mismos, así como la elaboración y aprobación de un presupuesto» (STC 183/1988, FJ 1º).

Se reconoce así, desde la propia CE, la premisa general de que parten todos los estudios sobre la descentralización fiscal; a saber, que un reparto de materias competenciales entre distintos niveles de gobierno debe ir seguido de un reparto correlativo de los recursos o medios financieros, tanto en la vertiente de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir sobre su asignación)<sup>5</sup>. Sin embargo, y pese a quedar clara la opción constitucional por un determinado nivel de autonomía tributaria, lo cierto es que el desarrollo posterior del sistema de financiación autonómica a través de las correspondientes normas, ha dado lugar a una autonomía financiera que se encuentra definida «más por relación a la vertiente del gasto público —y si acaso a la de las transferencias de ingresos procedentes de la Hacienda estatal...— que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficiente» (STC 13/1992, FJ. 7º). Lo que ha dado lugar a una clara asimetría entre el poder de gasto y de ingreso de las CCAA, como se verá seguidamente<sup>6</sup>.

### 1.1. La regulación y el desarrollo de los recursos disponibles para las CCAA extramuros de la Constitución (sistema y modelos de financiación)

Como se ha señalado, pese a la existencia de un sistema constitucional para la definición de los recursos financieros autonómicos, lo cierto es que el diseño y la regulación de la financiación autonómica han discurrido tradicionalmente por cauces que si no lo contradecían directamente, sí se apartaban considerablemente del sistema sentado en el bloque de la constitucionalidad. De esta manera, constituye ya lugar común en esta materia afirmar que el diseño jurídico de los instrumentos y mecanismos de financiación se suelen realizar *a posteriori*, una vez que se ha alcanzado un acuerdo, entre el Estado y las CCAA, acerca del *quantum* a financiar y a percibir, en cada caso, de manera que el marco jurídico ocupa un lugar meramente instrumental, cuando no manifiestamente secundario. No es casual por ello que en un trabajo relativamente reciente, el profesor J. RAMALLO MASSANET se preguntara si tiene algo que ver el Derecho con la financiación autonómica. Y aunque la respuesta resultaba afirmativa<sup>7</sup>, hay que resaltar que la pregunta, con independencia de cuál fuera la voluntad de su autor, no es puramente retórica ya que, desde sus comienzos, en muchos de sus aspectos, el desarrollo de esta materia se ha producido al margen del Derecho, lo que ha tenido, como efecto más visible, una notable falta de transparencia de la financiación autonómica en su conjunto, además de haber propiciado, junto a otros factores, la inestabilidad del sistema<sup>8</sup>.

La citada situación es la que permite establecer una distinción entre *sistema* y *modelos* de financiación autonómica. El primer término hace referencia a las normas de financiación autonómica previstas en la Constitución y en la LOFCA, y el segundo, a los

<sup>5</sup> IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, pp. 9 y ss.; CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, pp. 15 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60/1988, pp. 505 y ss; RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: «Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica», en: AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto Nacional de Administración Pública, 1998, pp. 36 y ss.

<sup>6</sup> RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las CCAA». *REDC*, núm. 39/1993, p. 44.

RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos de la financiación autonómica»; en: AA.VV. (Ed.: J. M. GONZÁLEZ PÁRAMO): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pp. 401 a 407.

RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos de financiación autonómica». *PEE*, núm. 51/1995, pp. 30 y ss; ORTIZ CALLE, E.: «Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado». *Impuestos*, núm. 24/2000, pp. 16 y ss.

diferentes desarrollos que se producen mediante los sucesivos acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera (en adelante, CPFF), cuya adecuación al sistema constitucional ha resultado casi siempre discutible<sup>9</sup>. A lo que hay que añadir, en lo que respecta al propio CPFF, que no constituye ésta una función que, en principio, se pueda inferir directamente del art. 3 de la LOFCA, según el cual éste no es más que un órgano de coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y el Estado, que además tiene carácter consultivo, por lo que sus decisiones no son ni siquiera vinculantes. Pues bien, de sobra es sabido que la función que este órgano viene cumpliendo en la práctica excede con creces el papel, más modesto, que inicialmente le concedía la LOFCA, de manera que puede afirmarse que el CPFF es el órgano que, en los momentos actuales, *aprueba* los modelos de financiación, teniendo sus Acuerdos efectos directos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado<sup>10</sup>. Esto ha dado lugar a la existencia de importantes diferencias entre la estructuración de la financiación de las CCAA que apuntan la Constitución y la LOFCA, y su articulación práctica, de forma que, *de facto*, han sido los modelos de financiación los encargados de concretar el significado y el papel que corresponde a cada uno de los recursos de las CCAA, cumpliendo así una «doble función de desarrollo y modificación de las reglas del bloque de la constitucionalidad relativas a la financiación de las CCAA»<sup>11</sup>.

A esto hay que añadir que, debido a una dudosa interpretación de la LOFCA, la financiación autonómica ha venido sufriendo profundas

modificaciones cada cinco años. En efecto, desde 1986, —fecha en que, al menos teóricamente, se inicia la fase de la financiación *definitiva*—, se ha establecido un mecanismo a través del cual se acuerdan nuevos modelos de financiación autonómica cada cinco años. Se produce así, de hecho, una especie de *caducidad* quinquenal de los modelos de financiación que tiene su origen en una interpretación amplia<sup>12</sup> del artículo 13.3.d) de la LOFCA, que establece que el porcentaje de participación de cada Comunidad en los ingresos del Estado *podrá* ser objeto de revisión a los cinco años de su entrada en vigor cuando el Estado o alguna Comunidad lo soliciten. Es decir que se aplica al conjunto del sistema lo que se refería a una parte del mismo. Muy probablemente el origen de dicha interpretación radique en que, en los momentos iniciales de la descentralización de España, el porcentaje de participación constituía la clave de bóveda de todo el sistema de financiación autonómica, con lo que su reforma bien podía suponer la del sistema en su totalidad<sup>13</sup>. Ahora bien, lo cierto es que mucho después de que otros recursos vieran aumentada su importancia relativa en el sistema, se siguió interpretando que era preciso aprobar un nuevo modelo de financiación cada cinco años, pese a la inexistencia del más mínimo apoyo normativo para esa pretendida caducidad de los modelos. Prescindiendo ahora de la adecuación de la interpretación del artículo 13 de la LOFCA, es necesario subrayar que, como consecuencia de la misma, hasta la reforma de 2001, el sistema insinuado en la Constitución y esbozado en la LOFCA, adquiriría auténtica forma sólo a través de la interpretación que de ellas hacían los modelos.

<sup>9</sup> RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Sistema y modelos... cit. pp. 11 y ss; Véase también en este sentido: RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder... cit. p. 44.

<sup>10</sup> Lo que conlleva necesariamente problemas de coordinación y ajuste, en el plano político, entre lo acordado en su momento entre los distintos órdenes de gobierno y su plasmación final en los Acuerdos, *vid.* al respecto: RAMALLO MASSANET, J.: «La financiación autonómica: ¿un nuevo modelo definitivo o un modelo estable? *Mimeo* 2004, p. 3.

<sup>11</sup> Como se afirma en J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ, en: «Sistema y modelos... cit. pp. 32 a 37. Véase también, por los mismos autores: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». PEE, núm. 83/2000, pp. 63 y ss; y: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas. Cuadernos y Debates*, núm. 8. Madrid: CEC, 1996, pp. 4 y 12.

<sup>12</sup> Véase al respecto: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Sistema y modelos... cit., p. 20.

<sup>13</sup> Otro posible origen de la revisión quinquenal puede radicar en el Estatuto de Cataluña vigente durante la II República, donde se disponía la necesidad de revisar, cada cinco años, las previsiones contenidas en su artículo 16, referente a la participación de Cataluña en los tributos del Estado. Es posible que la revisión prevista en el artículo 13 de la LOFCA se haya inspirado en ello. Lo cierto es que parece haber un cierto miedo a la existencia de un sistema definitivo y cerrado de financiación; véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación...* cit. pp. 337 y ss.

Asimismo, conviene destacar que esta preeminencia de la negociación política, alentada por el defectuoso entendimiento de una «obligada caducidad» de los modelos de financiación, que ni la CE ni la LOFCA imponen, ha sido una de las principales causas de inestabilidad de la financiación autonómica; de una inestabilidad que es, ante todo, inestabilidad normativa y, por tanto, no depende de la mayor o menor duración del modelo de que se trate, sino de la existencia de reglas vinculantes para el propio legislador —integradas, por tanto, en el bloque de la constitucionalidad— que concreten los criterios para el reparto de los recursos financieros disponibles, asegurando la previsibilidad y planificación financieras de los Entes territoriales. Porque, como advirtiera el Tribunal Constitucional Federal alemán en su Sentencia de 11 de noviembre de 1999 (BVerfGE 101, 158), las normas de la Constitución financiera excluyen que la financiación de los entes territoriales pueda articularse a partir de acuerdos sobre cifras concretas, luego revestidos sobre la base de pretendidos criterios técnicos; y, antes al contrario, reclaman el establecimiento de criterios legales precisos, dotados de una vigencia temporal razonable, que desarrollen de manera adecuada los principios y normas constitucionales, de manera que «los criterios acerca del reparto de los ingresos tributarios y los mecanismos de solidaridad se encuentren configurados antes de que sean conocidos sus efectos posteriores»<sup>14</sup>.

No obstante, a partir de la citada reforma de 2001 los elementos esenciales del sistema de financiación autonómica han pasado a ser regulados por la ley, con lo que, al menos en teoría, dejan de estar totalmente al albur de las negociaciones políticas. Dicha circunstancia merece un juicio positivo, pues ello redundará en un incremento del principio de seguridad jurídica que, como es sabido, encuentra su mayor expresión en la ley. Aunque, como luego se verá, seguramente hubiera sido preferible que los criterios inspiradores del reparto de la financiación autonómica, se hubieran fijado en la LOFCA, para evitar así la tentación de su modificación coyuntural, siempre posible

incluso a través de las leyes de presupuestos, que no en vano contienen la regulación de las entregas a cuenta y definitivas, que deben percibir las CCAA. La citada modificación del sistema coincide además con la finalización de los trasposos de competencias (en materia de sanidad y educación) lo que tiene como consecuencia una igualación sustancial de los techos competenciales entre las CCAA de régimen común, esto es, todas excepto País Vasco y Navarra.

De este modo, se habría producido, en opinión de algunos, el tan esperado «cierre» del modelo autonómico. No obstante, es preciso tener en cuenta que ni el modelo se encuentra del todo cerrado, algo que en realidad no resulta jurídicamente posible, ni la plasmación de los citados aspectos de la financiación autonómica en normas puede eliminar el papel de los acuerdos. Y ello porque el modelo autonómico sigue siendo un modelo abierto. La igualación sustancial que se ha producido en cuanto a las competencias obedece a una voluntad estatal y autonómica por racionalizar el proceso, pero ello no impide que, *estructuralmente*, el modelo conlleve una asimetría latente que podrá hacerse efectiva en cualquier momento por virtud del principio dispositivo. Es evidente que, una vez producida una sustancial igualación de techos competenciales, el margen para la asimetría es menor y que, en cualquier caso, la evolución posterior del modelo está sujeta a las reglas de redistribución competencial contempladas en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía. Pero eso no obsta a la existencia de dicha asimetría como elemento inherente al propio modelo de Estado pues ésta se encuentra además íntimamente relacionada con el principio de autonomía política.

## 1.2. El sistema constitucional, su interpretación práctica y la dependencia financiera de las CCAA: la introducción del principio de corresponsabilidad fiscal

En todo caso, la aplicación de los primeros modelos de financiación tras la aprobación de la LOFCA pondría pronto de manifiesto la existencia de una dependencia excesiva de las CCAA, respecto a las transferencias del Estado, hasta el punto de que la STC 13/1992 caracteriza a la Hacienda autonómica como una «*Hacienda de transferencias*». Ello no es sólo debido a la configuración de dichos modelos

<sup>14</sup> Sobre dicha jurisprudencia, con mayores referencias, *vid.* ORTIZ CALLE, E.: «Procesos negociadores... cit. pp. 14 y ss.

sino, fundamentalmente, a la interpretación que la jurisprudencia constitucional ha realizado en relación a los límites del poder tributario de las CCAA. En efecto, en uso del amplísimo margen concedido al Estado para la delimitación del poder tributario autonómico, se establecen en la LOFCA una serie de límites a la creación de tributos propios (*Steuererfindungsrecht*) que han dificultado el empleo de estos recursos para la financiación de las CCAA, con la correlativa consecuencia de su dependencia financiera respecto a las transferencias del Estado. Dichos límites están contenidos fundamentalmente en los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA que, respectivamente, impiden a las CCAA establecer impuestos sobre fuentes de capacidad económica ya gravadas por el Estado y las Entidades locales. Como es sabido, el Tribunal Constitucional ha dado una interpretación bien distinta a cada uno de ellos, entendiendo, en el caso del primero que lo que se impide es la duplicidad estricta de hechos imposables estatales y autonómicos (SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio) y, en el segundo, el gravamen sobre la misma materia imponible sobre la que recaen los tributos locales (STC 289/2000, de 30 de noviembre)<sup>15</sup>. En fin, es claro que este precepto constituye una auténtica norma de distribución de competencias tributarias entre Estado y CCAA<sup>16</sup>. Si además se tiene en cuenta que en el momento en que el Estado autonómico comienza a ser una realidad se encuentran ocupadas, sino todas, sí la gran mayoría de las fuentes de capacidad económica, por la preexistencia de tributos estatales y locales, se comprende que es escaso el margen que se deja a los nuevos entes de gobierno para crear sus propios impuestos.

Claro que, de otro lado, la causa del escaso desarrollo del poder tributario autonómico no debe buscarse exclusivamente en la aplicación, más o menos estricta, de los límites al poder tributario autonómico,

mico, sino que posiblemente tenga mucho que ver también con el coste político que el establecimiento de un impuesto provoca. Coste que explica, no sólo el escaso peso de la tributación propia autonómica, sino también el manto de extrafiscalidad que reviste la gran mayoría de dichos impuestos, habida cuenta que seguramente se entiende que los contribuyentes estarían más dispuestos a aceptar un mayor gravamen tributario cuya finalidad es considerada socialmente buena —como puede ser la protección del medio ambiente— que un tributo con exclusivos fines recaudatorios. Como veremos, esta tendencia de las CCAA parece haberse confirmado a la vista del ejercicio que han realizado de las potestades normativas sobre impuestos cedidos.

La situación descrita explica el papel preeminente que, en la financiación de las CCAA, han desempeñado las transferencias del Estado, tanto condicionadas como incondicionadas, que ha resultado en la conocida situación de dependencia financiera que caracteriza el sistema de financiación autonómica desde sus inicios, hasta el punto de que en 1998 los recursos propios de las CCAA en sentido estricto no representaban más de un 3 por 100 de su financiación total<sup>17</sup>. Entre otros factores, ello seguramente se explique por el escaso margen que tienen las CCAA para desarrollar su poder tributario y el exiguo potencial recaudatorio de los impuestos propios autonómicos, que hacen dudar de la idoneidad de esta clase de recursos para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las CCAA. Ahora bien, lo que en todo caso parece evidente es que, cualquiera que sea el desarrollo del sistema de financiación autonómica, las normas estatales deben arbitrar la posibilidad *material* de que las CCAA puedan ejercer su poder tributario, lo que exige que se pongan a su disposición materias imposables adecuadas al efecto, para lo que resulta imprescindible llevar a cabo una auténtica redistribución de las capacidades fiscales. Esto se desprende claramente del reconocimiento de competencias tributarias a las CCAA en la Constitución (133, 157), por lo que hay razones *jurídicas*, no únicamente económicas o socio-políticas, para

<sup>15</sup> Véase: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ J.: «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional». *Nueva Fiscalidad*, n. 10/2004, pp. 41 y ss.

<sup>16</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. «Tributos propios y recargos de las CCAA». *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987, pp. 978 y ss; JIMÉNEZ COMPAIRED, I: *La imposición propia de las CCAA*. Madrid: B.O.E., 1994, pp. 279 a 318; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004.

<sup>17</sup> Véase: Informe sobre la Financiación de las Comunidades y Ciudades autónomas. Ejercicio 1998. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2001, p. 19.

defender una articulación del poder tributario que les permita el desarrollo de dicha competencia. En este sentido, la corresponsabilidad fiscal no es más que un desarrollo de la autonomía financiera que fundamentalmente implica tres cosas: ejercicio de poder tributario por los entes subcentrales, coordinación en dicho ejercicio con el resto de entes, y transparencia<sup>18</sup>.

Éste es el contexto que inspiró las reformas del sistema de financiación autonómica operadas en 1997 y 2001, cuya finalidad declarada era incrementar el nivel de «corresponsabilidad fiscal» de las CCAA, lo que no es más que un desarrollo posible de la autonomía financiera en la vertiente del ingreso. Se traía así a nuestro país, de forma seguramente temprana en relación con la todavía breve experiencia española en materia de descentralización territorial, una de las posibles maneras de desarrollar la autonomía financiera: la que hace referencia a la vertiente del ingreso. El objetivo que con ello se pretende es hacer frente a la situación comúnmente denominada, en la literatura del federalismo fiscal, «desequilibrio financiero vertical» (*vertical fiscal imbalance*), término con el que se describe la situación que surge cuando un nivel de gobierno —normalmente, el Estado central<sup>19</sup>— ostenta mayores poderes para obtener ingresos de los que precisa para financiar sus competencias, mientras que el resto de niveles —entes subcentrales— se encuentra en la situación opuesta<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad...* cit. pp. 120 y ss.

<sup>19</sup> Con carácter general, en la gran mayoría de Estados descentralizados de nuestro entorno económico es el Estado central el que ostenta los mayores poderes de obtención de ingresos; véase al respecto: WATTS, R. L.: «Federal Financial Relations: A Comparative Perspective», en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of the Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, pp. 375 y 377.

<sup>20</sup> También se ha hecho referencia a este problema como el problema del «fiscal mismatch», «fiscal gap» o «revenue gap». Al respecto véase OATES, W. E.: «An Economist's Perspective on Fiscal Federalism», en: AA.VV. (Ed. OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1977, p. 16; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993, pp. 28 y ss.; BOADWAY, R. W.: «Recent developments in the Economics of Federalism», en: AA.VV. (Ed.: H.

Esta situación crea un desequilibrio que debe ser corregido con objeto de garantizar la autonomía reconocida a los entes subcentrales que, de otra manera, no dispondrán de ingresos suficientes.

Simplificando mucho, el problema del desequilibrio financiero vertical puede ser resuelto mediante dos grandes alternativas: establecer un sistema de transferencias desde el Estado a los entes subcentrales, o redistribuir el poder tributario entre los distintos órdenes de gobierno. Cada una de estas dos alternativas presenta una serie de ventajas e inconvenientes que deben ser valorados. En la práctica, los sistemas de financiación preverán una mezcla entre ambos mecanismos, de manera que los entes subcentrales perciban financiación, en proporciones diversas, tanto a través de transferencias como de impuestos propios. Ahora bien, es generalmente admitido en la doctrina que cuando los entes subcentrales perciben financiación casi exclusivamente a través de transferencias, se produce un incentivo a un mayor gasto y, posiblemente, a una asignación menos eficiente del gasto público. Se trata de una situación que se ha asimilado al problema del «riesgo moral» (*moral hazard*<sup>21</sup>), pues resulta más sencillo incrementar el gasto público cuando, (a) el ente público territorial no está obligado a soportar la carga política de tener que obtener ingresos para financiar ese gasto mediante el establecimiento de tributos, y (b) dicho ente público no se verá tampoco obligado a explicar a sus ciudadanos (contribuyentes) cuál es la relación entre los recursos obtenidos y los recursos gastados en un determinado ejercicio, por lo que la situación genera además una falta de transparencia (*accountability*), y conduce a resultados ineficientes<sup>22</sup>.

LAZAR): *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen's University, 2000, pp. 46 y ss.

<sup>21</sup> BOADWAY, R. W.: «Recent developments... cit. p. 51.

<sup>22</sup> Véase: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las CCAA», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15/1985, p. 71; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios... cit. p. 972.

La solución que se propone es una redistribución de recursos entre el Estado y los entes subcentrales de manera que todos los órdenes de gobierno puedan cubrir sus necesidades mínimas de gasto. Generalmente, al Estado central se asignarán en todo caso mayores recursos porque tendrá encomendada la función de corregir desequilibrios interterritoriales. En efecto, con independencia del grado de descentralización alcanzado por los Estados federales, puede afirmarse que una nota común a todos ellos —y nota que los distingue esencialmente de una mera «unión económica»— es que generalmente se asume que los ciudadanos tiene derecho a obtener niveles comparables de servicios públicos a niveles comparables de presión fiscal, con independencia de su lugar de residencia<sup>23</sup>. Por su parte, los entes territoriales, una vez cubiertas sus necesidades financieras mínimas, podrán mejorar la provisión de servicios y el ejercicio de sus competencias, mediante el ejercicio —coordinado, responsable— de su poder tributario. Es aquí donde surge el concepto de «corresponsabilidad fiscal marginal» (*fiscal responsibility at the margin*) como la responsabilidad de los entes subcentrales de obtener ingresos adicionales a los que reciben en forma de transferencias, al objeto de poder financiar determinadas mejoras en el ejercicio de sus competencias<sup>24</sup>. La

<sup>23</sup> WATTS, R. L.: «Federal Financial Relations: A Comparative Perspective», en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, pp. 380 y ss.

La relación adversa (*trade-off*) entre descentralización y equidad fue advertida por la doctrina del federalismo fiscal desde fechas muy tempranas; véase al respecto: BUCHANAN, J. M.: «Federalism and Fiscal Equity», en *The American Economic Review*, vol. XL/1950, pp. 584 y ss. GRAHAM, J. F.: «Fiscal adjustment in a federal country», en: GRAHAM, J. F.; JOHNSON, A. W.; ANDREWS, J. M.: *Inter-governmental Fiscal Relations*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1964, pp. 9 y ss. Más recientemente, véase: OATES, W. E.: «An economist's... cit. p. 12. BOADWAY, R.: «Recent Developments... cit. pp. 63 y ss; por el mismo autor, véase: «The Economics of Equalization», en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canada's Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen's University, 1998, pp. 57 y ss.

<sup>24</sup> CASTELLS, A.: *Hacienda Autónoma*... cit. p. 75; HEALD, D.; GEAUGHAM, N.: «Financing a Scottish Parliament», en: AA.VV. (Ed.: S. TINDALE): *The State and the Nations*. London: Institute for Public Policy Research, 1996, pp. 173 y ss.

corresponsabilidad fiscal, y su articulación a través del ejercicio de poderes tributarios, se ha considerado consustancial a todo proceso de descentralización de competencias. Así, si el principio básico en materia tributaria ha sido el de la garantía de representatividad democrática de los órganos que establecen los tributos, expresado a través de la conocida máxima «*No Taxation without Representation*», se ha afirmado que el principio básico en la descentralización de competencias se expresaría con esta otra: «*No Representation without Taxation*», esto es, «no representación (o no descentralización) sin tributación o sin ejercicio de poderes tributarios»<sup>25</sup>.

Como adelantábamos más arriba, el debate sobre la corresponsabilidad fiscal surgió relativamente pronto en España. Nuestra doctrina, recogiendo los planteamientos de la doctrina del federalismo fiscal, brevemente referidos, puso tempranamente de manifiesto la existencia de una importante asimetría entre el poder de ingresos y de gasto de las CCAA<sup>26</sup>. En efecto, hasta esas fechas, la financiación autonómica se asentaba fundamentalmente sobre las transferencias canalizadas a través de la participación en ingresos del Estado (PIE) y los impuestos estatales cedidos que, a su vez, eran asimilados a aquéllas. Hasta su reforma en 1997, los tributos cedidos eran impuestos estatales cuyo rendimiento era objeto de atribución a las CCAA en función de los ingresos en su territorio por cada uno de ellos, como consecuencia de una delegación de competencias por parte del Estado, las Comunidades también habían asumido la responsabilidad de gestionar dichos tributos. Teniendo en cuenta lo limitado de los poderes autonómicos sobre esta clase de recursos, éstos han sido tradicionalmente algo conceptualmente mucho más cercano a una transferencia que a un impuesto propio. No obstante, era aún posible diferenciarlos de las transferencias. Así, si acudimos a los conceptos

<sup>25</sup> HEALD, D.; GEAUGHAM, N.; ROBB, C.: «Financial Arrangements for UK Devolution», en *Regional and Federal Studies*, Vol. 8, no. 1 (*Special Issue: Remaking the Union. Devolution and British Politics in the 1990s*). Editores: H. ELCOCK y M. KEATING), pp. 28 y ss.

<sup>26</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general... cit. p. 71; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Tributos propios y recargos... cit. pp. 971 y 972; CASTELLS, A.: *Hacienda autónoma*... cit. pp. 129 y ss.



manejados en los estudios sobre federalismo fiscal, ambas categorías encajan, respectivamente, en las de reparto de tributos (*Tax Sharing*) y reparto de ingresos (*Revenue Sharing*)<sup>27</sup>. El primero se caracteriza porque la atribución de ingresos se lleva a cabo según la recaudación en el territorio de cada ente subcentral. El segundo es una participación en los ingresos del Estado que se reparte entre los entes subcentrales con arreglo a determinados criterios, no necesariamente vinculados con la recaudación efectiva del impuesto en el territorio del ente que la percibe. En general, esta primera fórmula ha sido considerada por la doctrina más idónea para incrementar la corresponsabilidad fiscal, en la medida en que supone una mayor vinculación con los ingresos recibidos en el territorio del ente subcentral<sup>28</sup>.

Las críticas doctrinales a la aludida dependencia de las CCAA encontraron finalmente un cierto reflejo en las reformas del sistema de financiación autonómica acometidas en los últimos años, que trataron de poner fin a una financiación casi exclusivamente orientada a la garantía de la suficiencia, según se había ido configurando en todos los modelos de financiación<sup>29</sup>. De esta manera, si hasta 1997 el principio central de la financiación autonómica había sido el de suficiencia financiera, a partir de esta fecha la articulación del sistema tiene como objetivo la corresponsabilidad fiscal efectiva de las CCAA, entendida como un desarrollo de la autonomía financiera que implica una redistribución del poder tributario entre Estado y

CCAA, de forma que éstas tienen mayor «espacio fiscal» o posibilidad de desarrollar sus competencias normativas en este ámbito. Anteriormente había habido un tímido, poco decidido, intento de dotar al sistema de una cierta corresponsabilidad fiscal, de manera que en 1993, a través del Acuerdo del CPFF de 23 de octubre, se había aprobado un procedimiento de cálculo de la participación en ingresos del Estado que nominalmente pretendía servir a la corresponsabilidad fiscal, pero hay unanimidad doctrinal en que aquel mecanismo en nada servía a dicho objetivo, por lo que no es pertinente prestarle aquí mayor atención<sup>30</sup>.

De esta manera, el objetivo de la reforma acometida en 1997 es que las CCAA tuvieran un papel mayor en el diseño del sistema tributario, lo que se pretendió conseguir a través de determinadas atribuciones de competencias normativas sobre los impuestos cedidos. El siguiente avance en la corresponsabilidad fiscal tendrá lugar en 2001, fecha en que se profundiza en el modelo de 1997 para ampliar tanto el elenco de impuestos cedidos como las potestades que las CCAA podrán ostentar sobre los mismos. Pero además de la continuidad en el objetivo de la corresponsabilidad fiscal mediante la ampliación del alcance de las competencias de los impuestos ya cedidos, y la cesión de nuevos impuestos, el nuevo sistema presenta una serie de novedades de especial relevancia: (1) por vez primera, sus mecanismos financieros se regulan íntegramente en una ley, la LSF, en lugar de quedar plasmados sólo en acuerdos del CPFF, como venía siendo habitual; (2) también por primera vez se han unificado el sistema de financiación de la sanidad y la financiación del resto de competencias de manera que, aunque se prevén fondos específicos para la financiación de la primera, las reglas y los mecanismos financieros son comunes; (3) el nuevo sistema hace especial hincapié en los mecanismos para garantizar la solidaridad interterritorial; y, por último, (4) constituye igualmente una notable novedad el que haya sido aproba-

<sup>27</sup> Por todos, véanse: CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica...* cit. pp. 80 y ss; McLURE, C. E.: «The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints», en: *Australian Tax Forum*, vol. 11/1994, pp. 178 y 179.

<sup>28</sup> Así MATHEWS, R.: «Sistemas comparados de federalismo fiscal: Australia, Canadá y Estados Unidos», en: AA.VV. (RUIZ-HUERTA; MUÑOZ DE BUSTILLO): *Estado federal-Estado regional: la financiación de las CCAA*. Salamanca: Diputación de Salamanca, 1986, pp. 60 y ss.

<sup>29</sup> Para una exposición detallada de cómo los distintos modelos de financiación autonómica han sido configurados para hacer efectivo el principio de suficiencia véase: MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, pp. 22 y ss, y RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistemas y modelos... cit. pp. 9 y ss.

<sup>30</sup> En este sentido se pronunciaban, entre otros, J. RAMALLO MASSANET y J. J. ZORNOZA PÉREZ: «Sistema y modelos... cit. p. 40, y pp. 26 a 28, donde se explica el funcionamiento del procedimiento. Véase también al respecto: JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *La imposición propia...* cit. p. 523.

do por todas las CCAA, y con el consenso de las principales fuerzas políticas.

Sin perjuicio de admitir, ya desde ahora, que tales reformas están lejos de haber alcanzado un efectivo ejercicio de corresponsabilidad fiscal por parte de las CCAA, conviene exponer los porqués de tal conclusión, analizando los dos aspectos fundamentales de este modelo de financiación: su funcionamiento financiero y la configuración de los impuestos cedidos.

## 2. *El vigente modelo de financiación de las CCAA: características generales y funcionamiento financiero*

No obstante, con carácter previo, conviene destacar que la primera novedad en la implantación del nuevo modelo de financiación se refiere a la técnica legislativa empleada, ya que frente al confuso juego de relaciones y remisiones entre los acuerdos del CPFF y las leyes que determinaban sus efectos en términos presupuestarios, que hemos criticado en otro lugar<sup>31</sup>, se ha optado en esta ocasión por incorporar el contenido de los citados acuerdos a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (LSF en lo sucesivo), según aclara su Exposición de Motivos, «*dada su vocación de permanencia*». El marco jurídico de la financiación autonómica se completa con la reforma de la LOFCA, que tiene lugar mediante la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre. Asimismo, se ha aprobado la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, cuyo objeto es establecer mecanismos de coordinación entre la Hacienda Pública estatal y las de las CCAA, en materia presupuestaria, según prevé el art. 156.1 de la Constitución. Como es

<sup>31</sup> RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistemas y modelos... cit. pp. 30 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las CCAA: el modelo para el quinquenio 1997-2001». AA. VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas): *El Estado de las Autonomías*, t. IV. Madrid: CEURA, 1997.

sabido, el efecto principal de esta norma, junto con la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, es hacer efectivo y extensivo a las CCAA el Pacto de Estabilidad y Crecimiento acordado en el Consejo de Amsterdam en junio de 1997, cuya finalidad era limitar el empleo del déficit público como instrumento de política económica en la Unión Económica y Monetaria<sup>32</sup>.

Es cierto que la incorporación directa de los acuerdos del CPFF a la ley, que ha requerido una previa reforma de la LOFCA, supone una cierta mejora en cuanto a la técnica legislativa tradicionalmente empleada en materia de financiación autonómica. Sin embargo, no se han conseguido de ese modo los objetivos de estabilidad pretendidos, pues los criterios para el reparto de la financiación autonómica siguen previstos en una ley ordinaria —la LSF— que para nada vincula al legislador posterior que, en consecuencia, en las posteriores leyes de presupuestos, podría modificarlos o ignorarlos —en una suerte de derogación tácita— sin que desde el punto de vista de la teoría de las fuentes se hubiera incurrido en ningún tipo de vicio constitucional. Por ello, hubiera resultado preferible que dichos criterios quedaran establecidos en la LOFCA, de modo que dicha norma —integrada en el bloque de la constitucionalidad— concretara y completara, mediante criterios generales y practicables, vinculantes para el legislador, los conceptos jurídicos indeterminados que sobre la financiación de las CCAA y la solidaridad entre las mismas establece la Constitución<sup>33</sup>; porque de ese modo hubiera quedado legalmente garantizada

<sup>32</sup> A este marco normativo, ya extenso, hay que añadir en todo caso la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, que desarrolla el nuevo art. 16 LOFCA, y la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, artículos 81 a 88, donde se regulan la financiación provisional, el fondo de suficiencia, el fondo de garantía, los fondos de compensación interterritorial, la liquidación definitiva de la participación en los ingresos del Estado en ejercicios anteriores, así como la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo art. 9 introduce el IVMDH.

<sup>33</sup> A ello apuntan los argumentos de ORTIZ CALLE, E.: «Procesos negociadores... cit. pp. 20 ss. y AJA FERNÁNDEZ, E.: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica», en GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M. (ed.) *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Madrid 2001, pp. 388 y ss.

la necesaria estabilidad del nuevo modelo de financiación que, como es obvio, no depende de su mayor o menor duración temporal, sino de su configuración normativa.

Prescindiendo de ello, por lo que se refiere al funcionamiento financiero del nuevo modelo conviene destacar que, por primera vez, se trata de un modelo global, que atiende a la financiación del gasto derivado de la totalidad de las competencias autonómicas, incluyendo las relativas a la asistencia sanitaria y a los servicios sociales. Pese a que no analizaremos con detalle la financiación sanitaria<sup>34</sup> y de los servicios sociales, debe destacarse como merece la unificación de su financiación en un modelo global que ha sido posible, como ya se había avanzado por la generalidad de los autores, tras la separación de las fuentes de financiación del sistema de la Seguridad Social. Puesto que la asistencia sanitaria ha pasado a cubrirse con cargo a los recursos presupuestarios ordinarios, desvinculándose de las cotizaciones sociales, era claro en todo caso que la pervivencia de un modelo propio de financiación de esta concreta competencia autonómica perdía buena parte de su sentido, lo que auguraba su incorporación al modelo de financiación general resultante de la LOFCA, máxime una vez que la totalidad de las CCAA habían asumido competencias en materia de asistencia sanitaria y sólo quedaba pendiente la concreción del proceso de traspasos<sup>35</sup>. Pues bien, aunque dichos traspasos

<sup>34</sup> En relación con la financiación de la sanidad *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.: «La financiación del sistema nacional de salud», en: PAREJO ALFONSO, L.; PALOMAR OLMEDA, A.; VAQUER CABALLERÍA, M. (Coords.): *La reforma del sistema nacional de salud*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

<sup>35</sup> Coincidentes en ese sentido: CABASÉS HITA, J. M. La financiación sanitaria autonómica. Bases para una propuesta, en *Papeles de Economía Española* n° 76, 1998, p. 69; GAMAZO CHILLÓN, J.C./ALBILLOS FERNÁNDEZ, M.L./GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, J. M. Financiación territorial de la sanidad en España. Estudio de su evolución en las últimas décadas (1981-2001), *Revista de Administración Sanitaria* vol. IV n° 16, 2000, p. 176; MONTERO GRANADOS, R./MARTÍN MARTÍN, J. J./JIMENEZ AGUILERA, J. D./SÁNCHEZ CAMPILLO/JIMÉNEZ RUBIO, D./LÓPEZ DEL AMO, M. P. Financiación autonómica de la sanidad: escenarios dinámicos básicos, mimeo, Granada 2000, p. 1; GAMAZO CHILLÓN, J.C./GAYUBO PÉREZ, P./SAÑUDO GARCÍA, S. Estudio de la financiación autonómica del gasto sanitario, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* n° 1, I/2001, p. 118; LÓPEZ CASASNOVAS, G. La financiación

fueron efectivamente acordados en paralelo a la discusión del nuevo modelo de financiación de las CCAA, resultante de los acuerdos del CPFF de 27 de julio de 2001<sup>36</sup>, parcialmente modificados a 30 de noviembre del mismo año, desde un primer momento se pretendió que dicho modelo integrara los hasta entonces existentes para la financiación de las competencias comunes, de las competencias sanitarias y de las competencias en materia de servicios sociales.

Y, como es sabido, la integración de la financiación sanitaria en el modelo general de financiación de las CCAA había de incidir, necesariamente, en la articulación de ese modelo general, necesitado de nuevos y mayores recursos, dada la importancia del gasto sanitario público y, también, de nuevos criterios para la distribución de fondos entre las CCAA, debido a la peculiaridad de los nuevos servicios transferidos y su inmediata conexión con la satisfacción de necesidades fundamentales, cuya atención debe producirse en condiciones básicas de igualdad en todo el territorio español.

En cuanto a lo primero, prescindiendo incluso del propósito de incrementar la corresponsabilidad fiscal de las CCAA, que en sí mismo hubiera justificado la asignación de nuevos recursos tributarios a su financiación, lo cierto es que los acuerdos del CPFF establecen una inmediata conexión entre su asignación y la asunción de las competencias sanitarias, hasta el punto de que entre sus líneas básicas se indica que «*para poder asumir la cesión del IVA y los Impuestos Especiales de fabricación, así como la cesión del Impuesto sobre la Electricidad y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, será condición necesaria tener traspasados los servicios de gestión de asistencia sanitaria de la Seguridad Social*». Resulta pues evidente que los nuevos recursos que se ponen a disposición de las CCAA lo son para la financiación de sus compe-

autonómica y la financiación de la sanidad: algunas claves, Centre de recerca en economia i salut, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona 2001, p. 7.

<sup>36</sup> Los traspasos se formalizaron efectivamente en los Reales Decretos 1471 a 1480/2001, todos ellos de 27 de diciembre, con valoraciones de los traspasos que ofrece el MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO 2004, p. 19, cuadro 2.

tencias sanitarias y de servicios sociales, áreas que parecen considerarse especialmente sensibles desde la perspectiva de la igualdad, por lo que frente a las exigencias de la autonomía financiera, que hubieran reclamado la integración de los recursos destinados a la sanidad en el bloque de la financiación incondicionada<sup>37</sup>, con el fin de que las CCAA pudieran establecer sus propias políticas en la materia<sup>38</sup>, se opta por establecer un elevado grado de condicionalidad, afectando a la gestión de la asistencia sanitaria un importante volumen de recursos de las CCAA, como forma de hacer posible la transferencia de la gestión de la asistencia sanitaria, manteniendo al tiempo las condiciones necesarias para el ejercicio de la competencia exclusiva del Estado sobre el régimen económico de la Seguridad Social (art. 149.1 17ª CE).

Por fin, la incorporación de la financiación de la sanidad al modelo común necesariamente había de tener consecuencias sobre éste, de manera que tanto el incremento de la financiación autonómica mediante la cesión de nuevos tributos, como la constitución de un Fondo de suficiencia, a través del cual se realizará la participación de las CCAA en los ingresos del Estado, que son los elementos centrales del nuevo modelo, están relacionados con la integración en el mismo de la financiación de la sanidad, aunque la conexión con ésta resulta en ocasiones más visible, como veremos que ocurre en relación al nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMH), cuya cesión sólo puede asumirse si se tienen traspasados los servicios de gestión de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social.

## 2.1. Las reglas financieras del modelo de financiación autonómica

La incorporación a la ley, la LSF, de todo un conjunto de reglas técnicas que tradicionalmente venían siendo recogidas únicamente

<sup>37</sup> CABASÉS HITA, J. M. «La financiación sanitaria...», cit. p. 70.

<sup>38</sup> Dado que, como dijo la STC 63/1986, de 21 de mayo, una de las facetas menos controvertidas de la autonomía financiera de las CCAA es, precisamente, «la capacidad de las Comunidades para definir sus gastos en los correspondientes presupuestos».

en los acuerdos políticos, si bien contribuye a paliar las merecidas críticas de ausencia de transparencia de los modelos de financiación, introduce un alto grado de complejidad normativa que se tratará de aclarar en la somera descripción que sigue.

Para empezar, y en coherencia con algo que viene siendo habitual en los sucesivos modelos de financiación autonómica, el sistema arranca de una restricción inicial o mínimo garantizado a todas las CCAA. El volumen total de fondos que en todo caso recibirá una Comunidad, se denomina en la LSF «masa homogénea». Dicha financiación tiene como objeto cubrir las necesidades de gasto que, como mínimo, tendrá cada CA, partiendo de la financiación que venían obteniendo en años anteriores. La masa homogénea constituye así el reflejo de la garantía de suficiencia financiera estatal y de un sistema tradicionalmente basado en el gasto. A partir de ese mínimo, las CCAA podrán incrementar su financiación mediante el ejercicio de las competencias normativas que les han sido atribuidas sobre los impuestos cedidos, sin perjuicio del resto de recursos de los que pueden obtener financiación, de acuerdo con el art. 157.1 de la Norma fundamental. Para determinar las necesidades de financiación de cada Comunidad se tienen además en cuenta los valores en 1999 de las competencias no homogéneas (arts. 2 y 3 LSF).

La citada masa se desglosa en las tres partidas o bloques siguientes (art. 3 LSF): la partida destinada a la financiación de las competencias comunes y de educación (primer bloque), la destinada a la financiación de la gestión de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social (segundo bloque) y la destinada a financiar los servicios de gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social (tercer bloque).

La primera de las citadas partidas, está a su vez formada por los recursos financieros que las CCAA venían percibiendo para atender al desarrollo de sus competencias comunes, a saber:

- a) La liquidación definitiva, para el año 1999, de los siguientes conceptos<sup>39</sup>:

<sup>39</sup> En el caso de las CCAA de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura que, como es sabido, no aceptaron el modelo de financiación autonómica aprobado

- Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Participación en los Ingresos del Estado; concepto que a su vez se compone de los siguientes elementos:
  - Participación en los ingresos territorializados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - Participación en los Ingresos Generales del Estado, y
  - Fondo de Garantía para el año 1999
- b) Los ingresos por tributos cedidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999.
- c) Los ingresos por tasas afectas a los servicios transferidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999<sup>40</sup>.

Por último, se incluyen en la ley dos precisiones necesarias para el cierre del conjunto de recursos: en primer lugar, (letra d)), al bloque anterior se adicionará *«el coste de los servicios transferidos cuyo importe no ha sido incluido en la liquidación definitiva de dicho año, pero que deben ser tenidos en cuenta a efectos de hacer homogénea la comparación de la financiación de las CCAA por los mismos servicios transferidos»*. Esto es, los recursos adicionales del sistema, necesarios para financiar competencias que no son tenidas en cuenta al calcular la masa homogénea inicial. Se dispone además que al resultado de sumar todos los conceptos anteriores (letras a) a d)) se deducirá el coste de los servicios que constituyan una competencia singular de la CA en concreto. Este concepto será siempre, por tanto, de signo negativo.

por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en 1996, para el quinquenio 1997-2001, dichos conceptos se sustituyen por una «restricción inicial».

<sup>40</sup> Dichas tasas son tributos propios de las CCAA, de acuerdo con el art. 7 de la LOFCA, que establece que *«cuando el Estado o las Corporaciones locales transfieran a las CCAA bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades»*.

De acuerdo con el art. 4 LSF, el primer bloque, que la ley denomina las *«necesidades homogéneas de financiación»*, estará formado por los tres fondos: el fondo general, el fondo para paliar la escasa densidad de población y el fondo de renta relativa. El único que no tiene una cuantía fija asignada es el primero. Veamos cada uno por separado para después examinar cómo se relacionan entre sí:

- (1) Fondo general: en primer lugar, se asigna a cada CA un mínimo fijo de 39,66 millones de euros, que se distribuye entre las quince Comunidades. Una vez realizada esa primera distribución, y con el objeto de dar cumplimiento al principio de solidaridad, se redistribuye en función de cuatro criterios, cuya ponderación es diferente. En primer lugar, el criterio de población, con una ponderación del 94 por 100<sup>41</sup>. En segundo lugar, la superficie territorial de la CA, con una ponderación del 4.2 por 100. En tercer lugar, la dispersión, en función de los núcleos de población, variable que pondera con un 1.2 por 100<sup>42</sup>. Por último, se pondera, con un 0.6 por 100, la insularidad, imputación que se efectúa de manera proporcional a la distancia ponderada en kilómetros, aplicando un coeficiente del 1.25 al exceso sobre 1.000 kilómetros, entre las costas de la península y las capitales insulares<sup>43</sup>.
- (2) El segundo fondo tiene como finalidad, según la LSF, paliar la escasa densidad de población. Dotado de una cuantía fija de 48.08 millones de euros, el fondo se distribuye entre aquellas CCAA cuya densidad de población sea inferior a 27 habitantes por kilómetro cuadrado, siempre que la extensión de la CA sea inferior a 50.000 kilómetros cuadrados.

<sup>41</sup> De acuerdo con la LSF, esta variable se distribuye de manera proporcional a la población contenida en el Padrón para cada CA, a 1 de enero de 1999, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística (INE).

<sup>42</sup> De acuerdo con la LSF, esta variable se asigna proporcionalmente al número de entidades singulares, núcleos de población, de cada CA, según datos facilitados por el INE obtenidos del Padrón Municipal de 1998.

<sup>43</sup> Sobre la base de la información facilitada por el Centro Nacional de Información Geográfica del Ministerio de Fomento.

- (3) El tercer fondo, también dotado de una cuantía fija, en este caso, de 150.25 millones de euros, tiene como finalidad, al igual que el anterior, dar cumplimiento al principio de solidaridad, y se atribuye atendiendo a la situación de menor riqueza relativa de algunas CCAA. Para ello se tienen en cuenta dos variables: la población de la CA en relación con la población total de las quince restantes Comunidades de régimen común, y el valor añadido bruto del coste de los factores de la CA en relación con dicho valor en el resto de Comunidades. El fondo se distribuye entre aquellas CCAA cuyo índice de renta relativa es positivo y en proporción a éste, lo que se traduce en la siguiente fórmula:

$$IRR_i = P_i/P_t [1 - (VAB_i/P_i)/(VAB_t/P_t)]$$

Donde:

$P_i$  es la población de la Comunidad  $i$

$P_t$  es la población total de las quince CCAA de régimen común

$VAB_i$  es el valor añadido bruto al coste de los factores de la CA  $i$

$VAB_t$  es el valor añadido bruto al coste de los factores de las quince CCAA de régimen común.

Expuesto someramente el contenido de los tres fondos en que se subdivide el general, la LSF establece una serie de modulaciones; en primer lugar, la ya mencionada garantía de mínimos, de manera que los recursos asignados a cada Comunidad por la suma del fondo general y el fondo para paliar la escasa densidad de población no sea inferior a su masa homogénea de financiación, definida en el art. 3.1 de la ley (art. 4.A.c) LSF). En segundo lugar, el apartado e) del art. 4.A) incorpora una serie de modulaciones adicionales que tienen en cuenta el crecimiento relativo de los recursos de la CA como consecuencia de la asignación de los tres fondos mencionados más arriba.

## 2.2. Las reglas financieras aplicables a la financiación de la Sanidad

Por lo que se refiere a la financiación de la sanidad, conviene resaltar que al coincidir la aprobación del nuevo modelo de financiación con el traspaso de las competencias sanitarias, son dos los bloques que integran la masa de financiación correspondiente a tales competencias pues, por un lado, ha de tomarse en consideración la financiación resultante de la liquidación definitiva del año base de 1999, para las CCAA con competencias asumidas mientras que, por otro, debe computarse «*el importe de la financiación resultante*» para las restantes CCAA integradas en el bloque «*INSALUD gestión directa*» (art. 3 LSF). Así determinada la masa homogénea de financiación correspondiente a las competencias sanitarias, por referencia a un ejercicio cuya elección no parece que pueda considerarse casual, su distribución entre las distintas CCAA se realiza a través de un Fondo general y varios Fondos específicos, cuya lógica es diversa y enlaza con la de los fondos ya existentes en el modelo de financiación de la asistencia sanitaria resultante de los acuerdos del CPFF de 27 de noviembre de 1997.

En cuanto al denominado Fondo general, interesa destacar que su regulación incorpora la tradicional garantía de mínimos, tendente a facilitar la aceptación del nuevo modelo por parte de Comunidades que pudieran ver reducida su financiación, al asegurar los acuerdos del CPFF que «la financiación asignada a cada CA por el Fondo general..., sea al menos igual a la que cada una de ellas tiene asignada...». Una garantía que se concreta en la Disposición Transitoria segunda.1 de la LSF, en cuya virtud «(E)l Estado garantiza a las CCAA que tengan asumida la gestión de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social, que la financiación de dichos servicios en el año 2002 será como mínimo, la obtenida en el último año del sistema vigente»; y que adquiere particular importancia porque, frente al empleo exclusivo del criterio de la población protegida que consagró la LGS, el nuevo modelo establece tres criterios distintos para la distribución del Fondo general, cuyo juego podría alterar la posición relativa de las distintas CCAA. Y es que la población protegida, calculada por referencia al valor de la misma para 1999, según las estadísticas elaboradas por el Ministerio de Sanidad y

Consumo, pondera exclusivamente un 75 por 100, correspondiendo un 24,5 por 100 al criterio de población mayor de sesenta y cinco años<sup>44</sup>, mientras que el 0'5 por 100 restante se distribuirá según la variable de insularidad<sup>45</sup> (art. 4.B.a LSF), lo que ha producido «la reordenación de la financiación *per cápita* entre CCAA, las antiguas con las nuevas gestoras, sin que se adivine ningún patrón redistributivo claro»<sup>46</sup>.

Junto al citado Fondo general, el art. 4.B).c) de la LSF establece dos Fondos específicos que atienden, por un lado, a financiar los programas y medidas dirigidas al control del gasto relativo a la incapacidad temporal, así como a la mejora de la gestión de los servicios de asistencia sanitaria para esta contingencia y, por otro, a la garantía de la igualdad en las condiciones de acceso a los servicios de asistencia sanitaria públicos en todo el territorio español y la atención a ciudadanos desplazados de la Unión Europea o de países con los que exista convenio de asistencia sanitaria recíproca.

El primero de ellos, denominado Fondo «Programa de ahorro en incapacidad temporal» se encuentra vinculado —como su nombre indica— al desarrollo de actuaciones tendentes al control del fraude existente respecto a las situaciones de incapacidad temporal, por lo que emparenta directamente con las medidas previstas en los acuerdos del CPFF de 27 de noviembre de 1997, que ya contemplaban medidas de ahorro relacionadas con este tipo de actuaciones, que revertirían en la financiación sanitaria, según se establece ahora en el art. 4.B).c) de la LSF, que expresamente prevé que el importe de este Fondo —cuya dotación coincidía inicialmente con la de este programa en ejercicios precedentes— «está integrado en las necesidades de financiación para cada CA».

<sup>44</sup> Según la población mayor de sesenta y cinco del Padrón elaborado por el INE para cada Comunidad a 1 de enero de 1999.

<sup>45</sup> Cuya asignación se efectúa proporcionalmente a la distancia en kilómetros, ponderada por tramos, entre las costas de la península y las capitales insulares, según la información del Centro Nacional de Información Geográfica del Ministerio de Fomento.

<sup>46</sup> LÓPEZ CASANOVAS, G. Reflexiones acerca de la nueva financiación autonómica de la sanidad, mimeo, Barcelona 2003, p. 6.

Por su parte, el denominado Fondo de cohesión sanitaria se diseña en el citado precepto de la LSF con la ambiciosa finalidad de «garantizar la igualdad de acceso a los servicios de asistencia sanitaria en todo el territorio español y la atención a ciudadanos desplazados procedentes de países de la Unión Europea o de países con los que España tenga suscritos convenios de asistencia sanitaria recíproca». Se trata de un Fondo llamado a asumir las funciones del antiguo fondo de «desplazados», contemplado en los acuerdos del CPFF de 27 de noviembre de 1997, pero cuya importancia se ha querido realzar en la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud, al atribuirle —ni más ni menos— la financiación de las políticas que aseguren la cohesión sanitaria y la corrección de desigualdades; finalidades harto ambiciosas para una dotación variable y que ha evolucionado a la baja<sup>47</sup>, sin que sus criterios de distribución se encuentren legalmente predeterminados, ya que la LSF los difiere —como los del otro Fondo específico mencionado— a una futura «regulación específica» que, mucho nos tememos, salvo en lo relativo a la gestión de desplazados, que ha sido ya objeto de regulación<sup>48</sup>, continuará constituyendo la válvula de ajuste o último remedio para atender a las demandas de financiación de las Comunidades que, sintiéndose perjudicadas por el nuevo modelo, dispongan de suficiente capacidad de presión política.

En todo caso, conviene resaltar que la gestión de ambos Fondos específicos continúa centralizada, en el primero de ellos en la Tesorería General de la Seguridad Social, que al tener encomendada la pura

<sup>47</sup> Los datos del MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO, en: Recursos económicos del Sistema Nacional de Salud. Datos y Cifras 2003, Madrid 2004, p. 37, son esclarecedores, pues de una dotación inicial de 60,10 millones de euros en el presupuesto de 2002, se distribuyeron sólo 55,09 millones y, siguiendo esa senda descendente, en 2003 se presupuestaron sólo 54,09 millones de euros. *Vid.* también: RUIZ HUERTA CARBONELL, J. y GRANADOS MARTÍNEZ, O. La sanidad en el nuevo modelo de financiación autonómica, Documento de trabajo 31/2003, Fundación Alternativas, Madrid 2003, p. 21.

<sup>48</sup> Por el Real Decreto 1247/2002, de 3 de diciembre, por el que se regula la gestión del Fondo de cohesión sanitaria, que se limita a distribuir la compensación del Fondo por asistencia a desplazados, residentes en España o a cargo de las instituciones de otro Estado.

«gestión financiera» limitará sus funciones al libramiento de los créditos correspondientes a los programas incluidos en el mismo y, en el segundo de ellos, en el Ministerio de Sanidad y Consumo, que asume funciones que van mucho más allá de la simple gestión financiera, al tratarse de un Fondo cuyas finalidades requieren la intervención del Estado como garante de la igualdad básica de los ciudadanos en el acceso a los servicios sanitarios, dada su conexión —cuando menos— con los derechos deducibles de los arts. 41 y 43 de la Constitución. Y no puede dejar de señalarse, a este respecto, lo anómalo que resulta ese protagonismo gestor del Estado una vez finalizado el proceso de transferencias, pues encomendada a las CCAA la gestión de la asistencia sanitaria, al Estado le incumbe en este ámbito, fundamentalmente, una función estratégica que puede desempeñar mediante el recurso a las competencias legislativas y de coordinación que la Constitución le atribuye<sup>49</sup>, pero no asumiendo directamente una gestión que no le corresponde, ni siquiera bajo la cobertura del título «gestión económica de la Seguridad Social», que parece seguirse empleando a estos efectos por su mayor intensidad relativa que los que el Estado ostenta directamente sobre la materia sanidad.

Así se comprueba en los acuerdos del CPFF, que esgrimen dicho título para justificar el denominado «principio de afectación», conforme al cuál las CCAA quedarán obligadas a «destinar a la gestión de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social un determinado volumen de sus recursos»; lo que, a su vez, obliga a que «esa financiación aparezca diferenciada y condicionada a la finalidad perseguida», para que las CCAA destinen en todo caso a la asistencia sanitaria de la seguridad social un mínimo equivalente al resultado de aplicar el índice ITE nacional (ITEn en adelante)<sup>50</sup> a las necesidades de finan-

<sup>49</sup> VAQUER CABALLERÍA, M.: «La coordinación y el Consejo interterritorial del Sistema Nacional de Salud», en: PAREJO ALFONSO, L.; PALOMAR OLMEDA, A.; VAQUER CABALLERÍA, M.: *La reforma del Sistema Nacional de Sanidad*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 113.

<sup>50</sup> Índice ITEn, definido en los acuerdos del CPFF como indicador nacional de los ingresos tributarios del Estado y, con toda precisión, en el art. 15.3 de la LFCA como «la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión a las CCAA por IRPF, IVA y los Impuestos Especiales de fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco».

ciación de las competencias sanitarias determinadas para el año base de 1999. E impuesta tal obligación, que se formaliza en el art. 7.3 de la LSF, para facilitar su cumplimiento incluso en el caso de que la evolución de los recursos de las CCAA no fuera satisfactoria, generando tensiones financieras, los acuerdos del CPFF garantizan a las CCAA, durante los tres primeros años de vigencia del modelo, que los ingresos afectados a la financiación de estas competencias experimentarán un crecimiento al menos igual a la «evolución del PIB nominal a precios de mercado», garantizando así la suficiencia dinámica del modelo.

### 2.3. Las reglas financieras aplicables a la financiación de la gestión de los servicios sociales de la Seguridad Social

Por último, se establece en la ley (art. 4.C) LSF) que el bloque de las competencias relativas a la gestión de los Servicios Sociales de la Seguridad Social se financiará, partiendo de la ya citada masa homogénea correspondiente a este bloque (art. 3.3 LSF), determinada por relación a la financiación resultante de la liquidación definitiva de 1999 para las CCAA de régimen común. El criterio de reparto para la financiación correspondiente a estas competencias es la población mayor de sesenta y cinco años según conste en el correspondiente Padrón para cada CA, a partir de los datos elaborados por el INE; y, por fin, también en este caso existe una restricción inicial o mínimo garantizado, según datos del año de referencia (1999).

### 2.4. Los recursos para la financiación de las CCAA

Establecidas en los términos que han quedado expuestos las necesidades de gasto de las CCAA, la ley se ocupa de determinar cuáles son los recursos financieros de que dispondrán para su cobertura. Entre ellos, lógicamente se ha hecho referencia sólo a aquellos que proceden de la Administración General del Estado, quedando completamente al margen los recursos que en sentido estricto pueden considerarse propios de las CCAA, esto es, tributos propios, patrimonio, endeudamiento, etc., a los que siempre podrán acudir para obtener recursos complementarios. Esto supone que existe una vin-



culación directa entre transferencia de competencias y financiación, pues sólo se asigna a las CCAA recursos para atender a aquellas competencias que inicialmente ejercía el Estado, dando por supuesto que en lo demás, será el ejercicio de la autonomía tributaria, patrimonial y de endeudamiento —aunque en este caso dentro de los límites de la LOFCA y la normativa de estabilidad presupuestaria— el que permita obtener mayores ingresos con los que financiar nuevos y/o mejores servicios e infraestructuras públicas.

De esta manera, y como consecuencia de la aplicación de los fondos anteriores y de las reglas de modulación, se habrá obtenido ya el volumen total de recursos que constituye, siguiendo la terminología de la LSF, las *necesidades de gasto totales* de las CCAA. Quedan así determinadas las necesidades financieras de las CCAA para la atención a sus distintos bloques competenciales, para las cuales tanto los acuerdos del CPFF como el art. 6 de la LSF establecen que «se financiarán con todos los recursos del sistema, en su valores del año 1999», que se relacionan sin asignación específica a dichos bloques competenciales, y que son fundamentalmente dos: por un lado, los distintos impuestos cedidos, y por otro, el denominado «*fondo de suficiencia*» que no es más que el vehículo a través del cual se canaliza la participación en ingresos generales del Estado y que, como aquella, cumple una función de mecanismo de cierre del sistema. Así, de acuerdo con la letra j) del art. 6 de la LSF, «*el fondo de suficiencia en el año base 1999 es la diferencia, positiva o negativa entre las necesidades totales de financiación de cada CA y el valor de los recursos establecidos en las letras anteriores*», es decir, la recaudación por los impuestos cedidos. La forma en que se determina la cuantía de dicho fondo está establecida en la LOFCA, que establece que dicho fondo tiene como finalidad cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto de cada CA y su «*capacidad fiscal*» (art. 13.2). De acuerdo con el apartado 3 del mismo precepto, el valor inicial del fondo de suficiencia de cada Comunidad se fijará en Comisión mixta de transferencias<sup>51</sup>. En los años sucesivos, esto es, a partir de 2003, el fondo se

<sup>51</sup> Asimismo, se prevé la revisión del fondo en dos supuestos: en primer lugar, cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores. En segundo, cuando cobre efectividad la

determinará atendiendo a su valor inicial y a la evolución de la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por aquellos impuestos que se determinen por ley<sup>52</sup>. Queda así sentada la base necesaria para que, al menos a partir de este último año, el sistema de financiación adquiera cierto grado de corresponsabilidad fiscal, pues se traslada el riesgo recaudatorio a las CCAA, al menos en parte, lo que ha de constituir necesariamente un incentivo para ejercer sus potestades normativas en materia de impuestos cedidos también al alza, esto es, no únicamente estableciendo rebajas fiscales, que como veremos es lo que ha hecho la mayor parte de las CCAA en casi todos los impuestos cedidos con potestades normativas.

En todo caso, prosiguiendo con la exposición de los recursos financieros del nuevo modelo, además de los tributos cedidos tradicionales y de la tarifa autonómica del IRPF, las nuevas y mayores necesidades de financiación determinadas por la generalización del traspaso de las competencias sanitarias, han dado lugar a que se produzcan novedades relevantes en cuanto a esta cuestión. En este sentido, a la cesión total de la recaudación de los tributos cedidos tradicionales (Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISyD) y Tributos sobre el Juego (en adelante, TJ)), se ha unido la del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (en

---

cesión de nuevos tributos. La ley mantiene así únicamente las dos primeras causas que, de acuerdo con la redacción anterior de este precepto, podían dar lugar a la revisión del porcentaje de participación (art. 13 LOFCA, desarrollado por 16 de la LSF). Desaparece así la posibilidad de solicitar su revisión cuando se lleven a cabo reformas sustanciales en el sistema tributario del Estado y cuando, transcurridos cinco años después de su aplicación inicial, fuera así solicitado por el Estado y las CCAA (antiguo art. 13.3, apartados c) y d) LOFCA). Como se recordará, este último supuesto de revisión había servido de base para proceder a una revisión quinquenal de los modelos de financiación autonómica, dando así por sentada una pretendida *caducidad* de los modelos que no se desprendía automáticamente del citado precepto.

<sup>52</sup> En los momentos actuales, dichos impuestos son, de acuerdo con el art. 15 de la LSF: IRPF, IVA, Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco.

adelante, IDMT) y la del nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), una figura novedosa, cuya compatibilidad con la Directiva 92/12/CEE de Impuestos Especiales, sólo es posible en la medida en que se le asignen finalidades específicas, de modo que no tenga objetivos principalmente presupuestarios y sea exigible únicamente en la puesta al consumo<sup>53</sup>.

Del mismo modo, a la cesión parcial (33 por 100) del IRPF, a través de la que se articula la cesión de dicho tributo, y plasmada en la regulación de su tarifa autonómica, se ha venido a agregar la cesión, también parcial, de la recaudación líquida en el territorio de cada Comunidad por el IVA (35 por 100) y por los tradicionales Impuestos Especiales de Fabricación (40 por 100 de la recaudación líquida por los Impuestos sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco), además de la del 100 por 100 del Impuesto sobre la Electricidad. Y, por fin, para cubrir la función residual, de cobertura de las necesidades de gasto no atendidas mediante los recursos tributarios que han quedado enumerados<sup>54</sup>, se sitúa el denominado Fondo de suficiencia, que no es más que el instrumento a través del cual las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía participarán en los ingresos del Estado.

Desde la perspectiva de los recursos financieros a emplear en la financiación de la sanidad, el nuevo modelo ofrece algunas particularidades que conviene resaltar. Porque al vincularse de forma explícita con la financiación de la asistencia sanitaria, la cesión del IVA, de los Impuestos Especiales de fabricación, del IDMT, del Impuesto sobre

la Electricidad y del IVMDH se condiciona en los acuerdos del CPFF no sólo a que las CCAA hayan aceptado el nuevo modelo de financiación, del que tales recursos forman parte, sino también a que *«tengan asumida la competencia en materia de asistencia sanitaria de la Seguridad Social»*. Ese condicionamiento, cuya constitucionalidad resulta discutible en un sistema de organización territorial como el español, basado en el principio dispositivo, ha encontrado traducción normativa en la Disposición Final segunda.2 de la LSF, de acuerdo con la cual *«el nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común..., así como el nuevo régimen general de cesión de tributos del Estado a las CCAA, la participación de éstas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales, sólo serán de aplicación a las CCAA que hayan recibido la transferencia de los servicios que se financiarán mediante el nuevo sistema y, en Comisión Mixta, acepten este último»*.

Tal previsión no carece de lógica, pues es posible que los recursos que el nuevo modelo de financiación proporciona resultaran excesivos para una Comunidad que no hubiera asumido las competencias de asistencia sanitaria; al margen de que en el caso del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos resultaba obligada para salvar su compatibilidad con la Directiva de Impuestos Especiales. Sin embargo, no se alcanza a ver la utilidad de su consagración general y expresa en la LSF, pues si la financiación autonómica, más allá de las previsiones legales que la enmarcan, se define en sus elementos esenciales a través de los acuerdos de las Comisiones Mixtas, cuya intervención es insuprimible<sup>55</sup> para concretar el alcance y condiciones de la cesión de tributos<sup>56</sup>, la representación estatal podría haber rechazado la cesión de los nuevos tributos

<sup>53</sup> Precisamente por ello, el art. 9.uno.3 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que estableció el Impuesto, señala que sus rendimientos «quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional», aunque la parte de recursos derivada del tipo de gravamen autonómico podrá emplearse para financiar actuaciones medioambientales.

<sup>54</sup> Capacidad fiscal, en los términos del art. 13 de la LOFCA, en redacción dada por la Ley orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

<sup>55</sup> RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las CCAA», Cuadernos de Derecho Público nº 2, 1997, pp. 98-99, 101 y 105.

<sup>56</sup> Así resulta de la STC 181/1988, de 13 de octubre, cuando al enjuiciar la constitucionalidad de la Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña, afirmó que *«si no otras razones, cuando menos el mismo principio de lealtad constitucional con que engarza el apartado 3 de la Disposición adicional sexta del Estatuto..., obligaba al Gobierno a elaborar el correspondiente Proyecto de Ley..., sobre la base de un Acuerdo adoptado por la Comisión Mixta paritaria»* (FJ. 7º).

a las CCAA que no hubieran asumido las competencias sanitarias. Y, lo que es peor, además de inútil, la norma de que se trata es seguramente inconstitucional, pues al condicionar las posibilidades de actuación de las Comisiones Mixtas incurre en una infracción del principio dispositivo, fundamental en la articulación del modelo de organización territorial del Estado, también desde la perspectiva financiera, pues como dijo la STC 76/1983, de 5 de agosto, los acuerdos de las Comisiones Mixtas tienen su origen último en el art. 147.2 de la Constitución y, por ello, *«no cabe admitir que una ley estatal pueda incidir en el ámbito competencial de las Comisiones Mixtas e imponerse a sus acuerdos»* (FJ. 28°).

Si la asunción de las competencias sanitarias se quiere convertir en requisito *sine qua non* para la atribución a las CCAA de los nuevos tributos cedidos, el empleo de éstos se encuentra también condicionado, en términos que no pueden pasar sin comentario. En efecto, como hemos dicho, los acuerdos del CPFF consagran un «principio de afectación» conforme al cual las CCAA deben destinar, en todo caso, a la asistencia sanitaria de la Seguridad Social, excluida la parte correspondiente al Fondo Programa de Ahorro en Incapacidad Temporal, un mínimo equivalente al resultado de aplicar el índice ITEn a las necesidades de financiación de las competencias sanitarias determinadas para el año base de 1999 (art. 7.3 LSF). Y, por si ello no fuera suficiente, el principio de afectación de los nuevos tributos cedidos a la financiación de la asistencia sanitaria se refuerza en los ejercicios de 2002 y 2003, en virtud de las Disposiciones Transitorias sexta y séptima<sup>57</sup> de la LSF, que establecen que el rendimiento correspondiente a la cesión del 35 por 100 del IVA, del 40 por 100 de los Impuestos Especiales de fabricación, del Impuesto sobre la Electricidad, del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, se considerará como importe que proporciona el nuevo modelo para la financiación de los servicios de asistencia sanitaria, mínimo que las CCAA deben destinar a su financiación, además de la parte del Fondo

de Suficiencia que corresponda a la financiación de dichos servicios sanitarios.

Aún comprendiendo que tales disposiciones —sin duda bien intencionadas— han querido garantizar la continuidad en los niveles de prestación de los servicios sanitarios transferidos o, como también se ha dicho impedir que la mayor autonomía presupuestaria de las Comunidades «derive en una diferencia en la prestación de los servicios básicos»<sup>58</sup>, lo cierto es que la inexistencia de medidas adecuadas y eficaces para hacer frente a un eventual incumplimiento de sus obligaciones por las CCAA, lleva a pensar que la afectación establecida en la LSF «tiene un valor más simbólico que real y no se garantiza, con ella, en la práctica, el nivel de gasto sanitario necesario»<sup>59</sup>. Y, desde la perspectiva jurídico-financiera, no parece menos cierto que las disposiciones de que se trata, fruto de una evidente desconfianza en la gestión autonómica del gasto sanitario, pueden resultar contrarias a la autonomía financiera de las CCAA, que se proyecta de forma especialmente intensa en la ordenación del gasto que realizan, al margen de que resultan inadecuadas para la implantación de una auténtica corresponsabilidad fiscal.

Por lo que se refiere al contraste de dichas disposiciones con la autonomía financiera, bastará ahora con recordar, con palabras de la STC 13/1992, de 6 de febrero, que *«la autonomía presupuestaria de las CCAA, esto es, su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándoles a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades —...— adquiere un papel capital en la realización efectiva de la autonomía financiera de las CCAA reconocida por la Constitución»*; y que *«las CCAA gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos»* (FJ. 7°). Porque siendo ello así, incluso reconociendo que la autonomía financiera ha de ejercerse con arreglo

<sup>57</sup> Introducida ésta por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, para extender la afectación al ejercicio de 2003, puesto que la Disposición Transitoria sexta de la LFCA la refería sólo al ejercicio de 2002.

<sup>58</sup> Empleando los términos de MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO: *Recursos económicos del Sistema Nacional...* cit. p. 34.

<sup>59</sup> RUIZ HUERTA CARBONELL, J. y GRANADOS MARTÍNEZ, O. La sanidad en el nuevo modelo... cit. p. 29.

a los principios de coordinación y de solidaridad, no parece constitucionalmente justificado el establecimiento de una medida que se encamina de forma directa a condicionar el destino de una parte sustancial de los ingresos autonómicos para determinadas atenciones o finalidades, por muy importante que éstas sean desde la perspectiva del legislador estatal, e incluso desde la propia perspectiva constitucional, por afectar a la realización de derechos fundamentales.

De otro lado, si al condicionar el empleo de sus recursos se priva a las CCAA de una parte de su margen para diseñar políticas sanitarias propias, resultará mucho más difícil responsabilizarlas en la obtención de los ingresos necesarios para su financiación. En efecto, por decirlo claramente, el ejercicio adecuado de la propia responsabilidad fiscal es el precio que las CCAA deben pagar para estar en condiciones de financiar políticas propias en los ámbitos de su competencia y, precisamente por ello, reducir el margen de autonomía en el diseño de tales políticas, por ejemplo, estableciendo niveles mínimos de gasto sanitario, desincentiva la adopción de responsabilidades fiscales, que siempre podrán endosarse al legislador estatal, que ha decidido los niveles de gasto mínimo en que debe incurrirse y al que, en consecuencia, se demandará que se ocupe de su financiación.

Por fin, siempre en relación a los recursos afectados a la financiación de la asistencia sanitaria, parece necesario destacar que su evolución es objeto de una garantía transitoria, pues durante los tres primeros años de vigencia del nuevo modelo, *«el Estado garantiza a las CCAA que tengan asumida la gestión de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social, que el índice de evolución de la financiación asignada a los mismos tendrá un índice de evolución del PIB nominal a precios de mercado»* (D. T. 2ª LSF). Como es obvio, se reconoce de ese modo la existencia de un bloque de recursos afectados o asignados a la financiación sanitaria, cuyo crecimiento real se producirá según el índice de ingresos tributarios del Estado en cada Comunidad (ITeR), pero que se quiere que evolucionen, durante ese período transitorio, al ritmo del PIB nominal. Y dicha disposición no tiene excesivo sentido si se piensa que, en su virtud, los ingresos de las CCAA para la financiación sanitaria crecerán al ritmo del PIB nominal, mientras que el gasto asignado a dicha competencia, obligatoria-

mente, por virtud del art. 7.3 de la LSF, crecerá anualmente al ritmo del ITeR. Porque lo más razonable hubiera sido que el crecimiento de los ingresos se produjera por referencia al mismo índice que debe marcar el crecimiento del gasto en que necesariamente deben incurrir las CCAA, ya que el empleo de índices dispares necesariamente generará superávits o déficits en la financiación de las competencias sanitarias, según que el PIB nominal evolucione por encima, o no, del ITeR, lo cual no tiene sentido<sup>60</sup>.

De todas formas, como la garantía de crecimiento de los recursos afectos a la financiación de la asistencia sanitaria sólo opera en los tres primeros ejercicios de vigencia del nuevo modelo, mientras que el gasto en dicha competencia tiene que crecer anualmente en el importe que resulte de la aplicación del índice ITeR, por imperativo del art. 7.3 de la LSF, no parece que el nuevo modelo de financiación haya resuelto los problemas ocasionados por el crecimiento estructural del gasto sanitario<sup>61</sup>. Sin embargo, es posible que el mandato del citado art. 7.3, que constituye el germen de una futura insuficiencia en la financiación sanitaria, no llegue a plantear problemas, pues una vez desaparecida la garantía de crecimiento de los recursos de las CCAA, éstas podrán —y deberán— hacer frente al mayor gasto sanitario, bien detrayendo recursos de otras atenciones, bien mediante el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, haciendo uso de su poder normativo para incrementar la recaudación procedente de los tributos cedidos, bien mediante la creación de tributos propios vinculados a la financiación de la sanidad, pues la corresponsabilidad fiscal es el precio de la aspiración a la suficiencia<sup>62</sup>.

## 2.5. Breve referencia a las asignaciones de nivelación

Para finalizar con el sucinto repaso del nuevo modelo de financiación que venimos realizando, debe destacarse como merece la regu-

<sup>60</sup> RUIZ HUERTA CARBONELL, J. y GRANADOS MARTÍNEZ, O. La sanidad en el nuevo modelo... cit. pp. 28 y ss.

<sup>61</sup> RUIZ HUERTA CARBONELL, J. y GRANADOS MARTÍNEZ, O. La sanidad en el nuevo modelo ... cit. p. 31.

<sup>62</sup> LÓPEZ CASASNOVAS, G. La financiación autonómica... cit. p. 7.

lación de que han sido objeto las asignaciones de nivelación del art. 15 de la LOFCA, previstas para la garantía en todo el territorio español de un nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia del Estado. La configuración de estas asignaciones en la LOFCA planteaba notables dificultades para su desarrollo, entre ellas la propia definición de lo que fueran servicios públicos fundamentales, o la determinación de cuál sea el nivel mínimo de prestaciones que el Estado ha de garantizar; por lo que han sido mayoritariamente consideradas como un recurso excepcional, un mecanismo *ad hoc*, establecido para el supuesto de que, a causa de un deficiente funcionamiento del modelo de financiación vigente, ni siquiera utilizando los recursos financieros ordinarios —esto es, tributos cedidos y Fondo de suficiencia—, se pueda alcanzar un nivel mínimo en la prestación de los servicios fundamentales. Pues bien, en la línea propuesta por los expertos en la materia, la reforma del art. 15 de la LOFCA llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2001 ha optado por definir como servicios públicos fundamentales la educación y la sanidad; aclarando al tiempo que se considerará que no se alcanza a cubrir el nivel mínimo de prestación «*cuando su cobertura se desvíe, en la cuantía que disponga la ley del nivel medio de los mismos en el territorio nacional*».

Esta forma de definir el nivel mínimo de prestación de los servicios, por referencia al nivel medio en el territorio nacional, había merecido ya críticas justificadas, pues implica que las decisiones adoptadas por cada Comunidad respecto del nivel de prestación de servicios en su territorio repercute sobre las demás y sobre el Estado, al que incumbe la garantía de nivelación de que se trata<sup>63</sup>. Seguramente por ello, en el concreto ámbito de la sanidad, el art. 67 de la LSF, al proceder a su desarrollo, ha alterado radicalmente el significado de tal definición, al entender que el nivel de prestación del servicio se ve afectado por el crecimiento excesivo de las necesidades de gasto respecto a la media nacional, medido en términos absolutamente objetivos. En efecto, el citado precepto dispone que el nivel mínimo

<sup>63</sup> GRUPO DE ESTUDIO CONSTITUIDO A PROPUESTA DEL CONSEJO DE POLÍTICA FISCAL Y FINANCIERA: Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Madrid 1995, p. 90.

de prestación de los servicios sanitarios se entenderá afectado «*cuando el incremento de la población protegida, debidamente ponderada en función de la edad, en la CA entre un año y el siguiente, expresado en términos porcentuales, sea superior, en más de 3 puntos, al incremento porcentual que experimente en ese período la media nacional*»<sup>64</sup>; lo que es tanto como reconocer que un crecimiento de las necesidades de gasto, derivado del aumento excesivo de la población protegida y de su edad, genera en sí mismo una desviación del nivel medio de prestación de los servicios bastante para poner en marcha el procedimiento previo a la aplicación de las asignaciones de nivelación. Por otro lado, también en el ámbito de la educación se ha alterado el significado de la definición inicial, para disponer que se entenderá afectado el nivel de prestación de este servicio público «*cuando el incremento del número de alumnos de enseñanza obligatoria en la CA entre un año y el siguiente, expresado en términos porcentuales, sea superior, en más de 3 puntos, al incremento porcentual que experimente en ese mismo período la media nacional*» (art. 67.1.a) LSF).

En todo caso, para que las asignaciones de nivelación se concedan no basta con que las necesidades de gasto hayan crecido por encima de la media nacional, en los términos que han quedado descritos, sino que es necesario, además, que dichas necesidades no puedan ser cubiertas por los recursos financieros ordinarios de la Comunidad de que se trate, lo que deberá ser objeto de análisis y valoración por la Administración General del Estado y la CA, para determinar las causas y posibles soluciones de la situación planteada, una vez examinada en su conjunto la financiación de la Comunidad (art. 67.2 LSF)<sup>65</sup>.

<sup>64</sup> O, como dice el mismo art. 67.3 de la LSF, en más de 1 punto cuando la superficie de la Comunidad de que se trate sea superior a 90.000 kilómetros cuadrados.

<sup>65</sup> Teniendo en cuenta que, como dice la Disposición Adicional primera de la LSF, este procedimiento de actuación sólo será aplicable para las desviaciones que se produzcan en el marco del nuevo modelo de financiación y, por ello, a partir del 1 de enero de 2002.

### 3. *La configuración de los recursos para la financiación en el nuevo modelo: el impuesto cedido como figura central y polimórfica*

No es casualidad que los impuestos cedidos hayan sido siempre, y sean especialmente ahora, la pieza central del sistema de financiación autonómica. Aunque la Constitución no especificara el papel que deba representar cada uno de los recursos enumerados en el art. 157.1, tempranamente se vincularon los impuestos cedidos a las participaciones en ingresos del Estado para destinar ambos recursos a sufragar el coste efectivo de los servicios transferidos (D.T. 4ª LOFCA). Se estableció así desde un primer momento una estrecha relación entre estos dos mecanismos de financiación que, si bien inicialmente estaba prevista únicamente para el período transitorio, se mantendría en los sucesivos modelos de financiación autonómica, lo que sin duda contribuyó también a acercar (o confundir) ambos recursos conceptualmente.

Ahora bien, la vinculación de los impuestos cedidos con el porcentaje de participación para financiar el coste efectivo, se había materializado en una fórmula que establecía que dicho coste se financiaría con la suma de los impuestos cedidos y el porcentaje de participación en ingresos del Estado, de forma que lo que no se obtuviera por los impuestos cedidos, se obtendría con cargo al citado porcentaje. En consecuencia, las CCAA no tenían ningún incentivo económico para gestionar los impuestos cedidos. Por ello, en el Acuerdo 1/1985, de 6 de septiembre, por el que se aprobó el método para la determinación del porcentaje de participación de las CCAA en los ingresos del Estado en el ejercicio de 1986<sup>66</sup>, se introdujo el concepto de recaudación *normativa*, que constituye la previsión de recaudación por los impuestos cedidos, de manera que todo incremento de recaudación con respecto a la normativa, constituiría un *plus* de financiación para las Haciendas autonómicas. Es cierto que tal modificación dio lugar a un incremento de la recaudación de los impuestos cedidos, pero no lo es menos que existe un amplio nivel de acuerdo en que la atribución de

responsabilidades respecto a la gestión de un tributo no basta para incrementar la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente del ingreso<sup>67</sup>.

A partir de ese momento, y partiendo de la citada insuficiencia de la reforma para potenciar la corresponsabilidad fiscal, el Estado tenía fundamentalmente dos opciones: modificar las transferencias, operando sobre la participación en ingresos del Estado (PIE), o modificar los impuestos cedidos. Esta limitación de las opciones existentes venía motivada por la propia naturaleza de los recursos, pues si bien el art. 157.1 no es nada prolijo en su definición, al menos de su redacción queda claro, y es corroborado por el desarrollo efectuado por la LOFCA, que los únicos recursos totalmente estatales son los dos citados, por lo que si el Estado pretendía incentivar, o forzar incluso, a las CCAA a incrementar su corresponsabilidad fiscal únicamente podía modificar la configuración de la PIE o de los impuestos cedidos. Sobre todo teniendo en cuenta que, de acuerdo con la redacción de la LOFCA, que en este aspecto ha permanecido inmodificada, así como de la interpretación llevada a cabo por el TC, los límites al poder tributario autonómico son demasiado estrictos como para que el citado incremento de la corresponsabilidad pudiera tener lugar mediante el empleo de esta clase de recursos.

Por ello, como hemos avanzado, en un primer momento, se optó por modificar los términos de distribución de la PIE a efectos de la corresponsabilidad fiscal. A tal efecto, ya en el texto del Acuerdo del CPFF que dio lugar al modelo vigente para el quinquenio 1992/96, se ponía de manifiesto la voluntad de dotar al sistema de corresponsabilidad fiscal, afirmación que quedó en una mera declaración de intenciones, ya que, con respecto de los modelos anteriores, no se introdujo ninguna modificación en el sentido apuntado, limitándose los esfuerzos del CPFF a la creación de un grupo de estudio que indagara las distintas posibilidades de incrementar la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación. Pero una vez puesto en funcionamiento el modelo de financiación, el Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993, que implantó el denominado «*procedimiento para*

<sup>67</sup> TORNOS, J., AJA, E., FONT i LLOVET, T.; PERULLES, J. M., ALBERTI, E.: *Informe sobre las autonomías...* cit. pp. 191 y ss.

<sup>66</sup> Acuerdo publicado en el B.O.E. de 11 de junio de 1986.

la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», exploraría las posibilidades que a tal efecto ofrecía la modificación de la PIE. A través de esta vía, se pretendía establecer una conexión de los recursos recibidos por las Haciendas autonómicas con los rendimientos impositivos obtenidos en sus territorios «de tal forma que una parte importante del gasto público gestionado por ellas esté financiado por las aportaciones de los residentes en el ámbito territorial respectivo, con lo que los ciudadanos toman conciencia de que las prestaciones recibidas de su Comunidad Autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto»<sup>68</sup>. En la práctica, la apuntada conexión se limitó a producir, para las CCAA a las que fue de aplicación, exclusivamente un incremento de financiación derivado del crecimiento de la recaudación efectiva del IRPF en su territorio, sobre la recaudación normativa. Incremento que sólo puede ser imputable a una mejor voluntad de los ciudadanos contribuyentes o a una mejor gestión del Gobierno central pero, en ningún caso, a la actuación de las CC.AA., por lo que pronto fue patente que este «procedimiento» no suponía la articulación de la corresponsabilidad fiscal en modo alguno, pues parece haber acuerdo doctrinal, entre quienes se han ocupado del análisis de este principio, en que lo determinante a la hora de poder afirmar que un mecanismo de financiación supone un incremento de corresponsabilidad fiscal no es la cantidad de recursos que a través de éste alleguen a las CC.AA., sino la medida en que éstas se involucran en su consecución.

Por otro lado, es claro que difícilmente podían los ciudadanos «tomar conciencia» de esta conexión cuando no se facilitó ninguna información al respecto en el impreso de declaración-liquidación del IRPF, vía que hubiera sido la más razonable para participar a los ciudadanos la reforma. En definitiva, hubo acuerdo doctrinal en que este procedimiento no implicaba ningún avance en cuanto a la corresponsabilidad fiscal. Entre otros, J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ afirmaban la dificultad de incrementar ésta cuando se vincula a un instrumento como el porcentaje de participación

<sup>68</sup> Según establece el Acuerdo, en el punto b) de la Introducción. Puede consultarse el texto del mismo en la Revista *Papeles de Economía Española*, núm. 51/1995.

que, como es sabido, es propio y típico del principio de suficiencia<sup>69</sup> y cuando expresamente se rechaza el empleo de la figura del recargo para conseguir este propósito<sup>70</sup>. Hay así unanimidad doctrinal en que el citado procedimiento no supone incremento alguno de la corresponsabilidad fiscal<sup>71</sup>.

Fallido en los términos apuntados, el intento de incentivar la corresponsabilidad fiscal actuando sobre la PIE, quedaba actuar sobre los impuestos cedidos, tratando así de modificar el otro término de la ecuación que determinaba la financiación a recibir por cada Comunidad como resultado de la suma de la recaudación correspondiente a sus impuestos cedidos y la participación en los ingresos del Estado<sup>72</sup>. En este contexto debe situarse la reforma de 1996, a partir de la cual se transformó totalmente su naturaleza, de manera que si hasta entonces habían sido recursos eminentemente ligados a la consecución de la suficiencia financiera y sobre los que las CCAA apenas disponían de potestad alguna, —por lo que en puridad desde una perspectiva estrictamente financiera se asemejaban más a una transferencia del Estado que a un recurso propio autonómico estrictamente—, a partir de la citada fecha se atribuiría a las CCAA una serie de potestades normativas sobre los mismos. En consecuencia, los impuestos cedidos experimentaron una importante transformación, cuya perpetuación en el siguiente modelo de financiación, aprobado

<sup>69</sup> RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos... cit. pp. 40 y ss; RAMALLO MASSANET, J.: «Contenido, instrumentos y límites de la Corresponsabilidad Fiscal». RCDP, *Autonomies*, 20/1995, p. 20.

<sup>70</sup> En efecto, en el punto II.2 del acuerdo citado, se rechaza expresamente acudir a los recargos, justificándolo lacónicamente en que «en el momento actual existen importantes razones para descartar la fórmula del recargo, porque la necesidad de evitar retornos financieros a favor de la Hacienda central obligaría a establecer dos tarifas estatales diferentes del impuesto».

<sup>71</sup> Como señalaban J. RAMALLO MASSANET y J. J. ZORNOZA PÉREZ; en: «Sistema y modelos... cit. p. 40, y pp. 26 a 28, donde se explica el funcionamiento del procedimiento. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...* cit. p. 19.

<sup>72</sup> Es decir,  $FT = R(ic) + PIE$ , lo que, en los términos expuestos en RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos... cit. pp. 40 y ss, se cumple porque la PIE tiene asignada la función de propiciar a las CCAA los recursos que no pueden obtener mediante la recaudación de los impuestos cedidos ( $R(ic)$ ) y Tasas afectas, ya desde la D.T. 1ª de la LOFCA.

en 2001 con vocación de permanencia, confirmaría su carácter polimórfico o versátil, de manera que tanto sirven para incrementar el poder tributario efectivo de las CCAA como para allegar recursos a modo de transferencia, sin que en este último caso sea precisa la actividad normativa de las CCAA. Precisamente es esa polivalencia la que dificulta, sino imposibilita directamente, fijar un único concepto de impuesto cedido.

### 3.1. El significado de los impuestos cedidos en la actualidad

Como afirmábamos más arriba, por flexible y abierto que pueda resultar el sistema de financiación, es claro que no todo cabe en la Constitución. Por ello, partiendo de lo establecido en esta misma norma, resulta claro por lo pronto que en la lista cerrada del artículo 157.1 de la Constitución los impuestos cedidos aparecen al menos como algo diferenciado del resto de recursos, si bien es cierto que poco más puede extraerse de la Norma. Por el momento, a la luz de lo establecido en la Constitución, puede decirse que: (1) se trata de *recursos* de las CCAA, por lo que deben servir para allegar algún tipo de rendimiento a éstas, (2) de carácter *tributario*, por lo que, los recursos obtenidos por las CCAA deben proceder de la recaudación de tributos, y no de un porcentaje ideal sobre ingresos estatales, (3) vinculados a las CCAA por el territorio, como elemento típico de conexión competencial de los entes de base territorial y (4) de *titularidad estatal*, por lo que el Estado deberá mantener un cierto grado de disponibilidad sobre el mismo, lo que se traduce en la potestad de crearlos o eliminarlos, además de regular sus elementos esenciales. Éste es el concepto constitucional de impuesto cedido que parece confirmar la LOFCA, y que desarrollan la LSF, y las Leyes especiales de cesión a cada Comunidad Autónoma (las número 17 a 31/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión)<sup>73</sup>.

<sup>73</sup> La correspondencia numérica de las quince leyes de cesión de tributos, idénticas en su contenido y fecha de aprobación, es la siguiente: 17 (Cataluña), 18

Si esto es así, resulta por un lado dudoso que algunos de los recursos calificados en las leyes como impuestos cedidos encajen en dicha categoría, y por otro, no parece posible extraer un concepto unívoco dentro de los que sí cumplen los requisitos. En efecto, por un lado, la cesión de Tributos sobre el juego —tanto de la sedicente tasa sobre juegos de suerte, envite o azar y apuestas, como sobre la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias— en la medida en que comprende elementos centrales en la estructura del tributo como la base imponible, el establecimiento de exenciones o el devengo, es seguramente un abandono del hecho imponible a favor de las CCAA<sup>74</sup>, por lo que conceptualmente se aproxima a la figura del impuesto propio. Por su parte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) es en puridad un recargo, entre otras razones porque la Comunidad sólo percibe su rendimiento cuando legisla, a diferencia del resto de recursos. Es decir, estos tributos quedan extramuros del concepto de impuesto cedido.

En cuanto al resto de impuestos calificados como cedidos se pueden a su vez dividir en tres categorías: (a) *Impuestos con sólo el producto cedido*. Son tributos regulados por el Estado cuyo producto se cede a las CCAA. Se excluye la posibilidad de que éstas puedan ejercer competencias normativas o de gestión. En este grupo habría que incluir el IVA y todos los impuestos especiales de fabricación cuyo producto está total o parcialmente atribuido a las CCAA. Desde la perspectiva de sus efectos, son asimilables a una transferencia, por lo que su contribución a la corresponsabilidad fiscal es prácticamente nula; (b) *Impuestos parcialmente cedidos con competencias normativas sobre la parte cedida y sin competencias de gestión*. Es el caso de la cesión del IRPF, cedido hasta el límite del treinta y tres por cien, impuesto en que las CCAA podrán regular la tarifa y establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversio-

(Galicia), 19 (Andalucía), 20 (Asturias), 21 (Cantabria), 22 (La Rioja), 23 (Murcia), 24 (Valencia), 25 (Aragón), 26 (Castilla-La Mancha), 27 (Canarias), 28 (Extremadura), 29 (Balears), 30 (Madrid) y 31 (Castilla y León).

<sup>74</sup> En los términos sugeridos, o preconizados, por J. RAMALLO MASSANET, en: «Contenido, instrumentos y límites... cit.



nes no empresariales y por aplicación de renta; (c) *Impuestos cedidos con determinadas potestades normativas, y con delegación de la gestión*. Es el caso del IP, el ISyD, el ITPyAJD y el IEDMT, tributos sobre los que se atribuyen determinadas potestades normativas a las CCAA dentro de un marco limitativo establecido por el Estado.

Las potestades de las CCAA sobre los impuestos cedidos			
Impuesto	Rendimiento cedido	Gestión	Potestades normativas
IRPF	33 por 100	Estatal	Tipos de gravamen (mismo número de tramos que el Estado) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta. Aumentos o disminuciones en los porcentajes de la deducción estatal por adquisición de vivienda habitual.
IP	100 por 100	Autonómica	Mínimo exento Tipo de gravamen Deducciones y bonificaciones en la cuota
ISyD	100 por 100	Autonómica	Reducciones de la base imponible. Tarifa del impuesto. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. Deducciones y bonificaciones de la cuota Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
ITPyAJD	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen Deducciones y bonificaciones en la cuota Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
TJ	100 por 100	Autonómica	Exenciones Base imponible Tipos de gravamen y cuotas fijas Bonificaciones Regulación de los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

Las potestades de las CCAA sobre los impuestos cedidos (cont.)			
Impuesto	Rendimiento cedido	Gestión	Potestades normativas
IVA	35 por 100	Estatal	
Determinados Impuestos Especiales <sup>75</sup>	40 por 100	Estatal	
IEDMT	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen, dentro de los límites establecidos por la LSF
IVMDH	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen, sobre la parte autonómica y dentro de los límites establecidos por la LSF.

En fin, a la vista de esta clasificación brevemente expuesta, lo único que resulta a nuestro modo de ver meridianamente claro es que cuando un solo concepto es capaz de englobar casi todos los mecanismos de financiación imaginables, seguramente no existe como tal, pues no acota una realidad diferenciada<sup>76</sup>. Asimismo, una conclusión evidente de esta geometría variable en cuanto a los impuestos cedidos es que, una vez más, se ha producido una evidente manipulación de los recursos y categorías jurídicas, en aras de conseguir un determinado resultado económico, previamente establecido al margen de dichas categorías. Así las cosas, la respuesta última a la pregunta acerca del concepto de impuesto cedido seguramente coincide con la que da *Humpty Dumpty* a *Alicia*, en el famoso diálogo:

- *La cuestión* —insistió Alicia— *es si se puede hacer que las palabras signifiquen tantas cosas diferentes.*

<sup>75</sup> Concretamente, los que recaen sobre: Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco y electricidad.

<sup>76</sup> Sobre la polivocidad y distinta tipología de los impuestos cedidos *vid.*: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp. 137 y ss. Y, por la misma autora: «Diez preguntas sobre los impuestos cedidos». *Quincena Fiscal*, 17/2004, pp. 39 y ss.

- *La cuestión —zanjó Humpty Dumpty— es saber quién es el que manda..., eso es todo*<sup>77</sup>.

### 3.2. Problemas constitucionales que (todavía) persisten en el modelo de financiación autonómica

La reforma del régimen jurídico de los impuestos cedidos que tuvo lugar en 1996 suscitó una serie de dudas de constitucionalidad que en buena medida persisten en la reforma operada en 2001, pues desde esta perspectiva no ha habido modificación alguna. El problema de fondo sigue siendo que tanto estos problemas, como en general muchos otros que plantea y ha venido planteando el diseño de la financiación autonómica no suelen ocupar ni mucho menos el centro de la discusión política que acompaña las sucesivas reformas, salvo que, como ha sucedido en algunas ocasiones, haya un desacuerdo de fondo en cuanto a las cantidades a percibir o a distribuir, momento en que se suele acudir a argumentos jurídicos para arropar el desacuerdo sobre las cantidades. En fin, conviene decirlo claramente, ninguna de las instancias implicadas ha mostrado excesivo interés en la depuración de los vicios de inconstitucionalidad advertidos en esta materia. En efecto, los gobiernos autonómicos y central han preferido encontrar soluciones «políticas» para sus desacuerdos, con motivo de la negociación de cada nuevo modelo de financiación, desistiendo entonces de los recursos eventualmente interpuestos contra los modelos anteriores y allanando, de ese modo, el camino para el Tribunal Constitucional, que no sólo ha admitido sin pesar tales desistimientos, sino que continúa dejando pasar el tiempo sin considerar urgente pronunciarse sobre los recursos todavía pendientes<sup>78</sup>.

<sup>77</sup> Lewis Carroll: *Alicia en el país de las maravillas; A través del espejo y lo que Alicia encontró allí*. Madrid: Cátedra, 2003.

<sup>78</sup> Con una actitud de auto restricción que AJA FERNÁNDEZ, E. «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica», en GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. (ed.) *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Madrid 2001, p. 384 describe bien al afirmar que el Tribunal «evita entrar en el fondo del contencioso y remite su solución a las normas que deriven de la voluntad del legislador o del acuerdo entre el Estado y las CCAA».

Conviene por ello recordar, a estos efectos, en primer término, que la existencia de acuerdo o consenso político sobre un determinado modelo de financiación no implica, automáticamente y por ese sólo hecho, su conformidad con la Constitución y el bloque de la constitucionalidad y, junto a ello, en segundo lugar, que la pérdida de la vigencia de una norma impugnada no exime al Tribunal Constitucional de analizar su constitucionalidad siempre que la controversia que se planteaba no haya cesado (SSTC 223/2000, de 21 de septiembre; 275/2000, de 16 de noviembre; 16/2003, de 30 de enero y 137/2003, de 3 de julio). Es más, tratándose de los modelos de financiación autonómica, cuya vigencia se ha limitado hasta la fecha a un plazo de cinco años, podríamos aplicar la doctrina sentada en la Sentencia 3/2003, de 16 de enero, que al resolver —dicho sea de paso, con una inusual celeridad— el recurso de inconstitucionalidad 2872/2002, interpuesto en mayo de ese año, afirmó que el hecho de que la norma impugnada tuviera una vigencia limitada «no sería causa determinante de la pérdida sobrevenida de objeto de un recurso de inconstitucionalidad contra la misma, aunque la sentencia resultante del proceso constitucional recayera después del período de tiempo en el que la ley cuestionada extiende su vigencia, pues ello sería tanto como negar la posibilidad de control por este Tribunal de determinadas normas con vigencia limitada en el tiempo (...), creándose así un ámbito normativo (...) inmune al control de la jurisdicción constitucional».

En fin, precisamente por el citado desinterés, que contrasta con su evidente relevancia jurídica, nos parece pertinente ocuparnos aquí al menos de los problemas constitucionales, de entre los muchos apuntados por la doctrina<sup>79</sup>, que aún persisten y que como mínimo son los siguientes:

<sup>79</sup> Pueden verse los distintos argumentos esgrimidos en: PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGraw-Hill, Madrid, 1997; GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp. 327 y ss.; 361 y ss.

### 3.2.1. *El problema de la indeterminación del mecanismo jurídico a través del cual se adquieren las potestades normativas por las CCAA*

Las leyes específicas de cesión de tributos, donde se establece la atribución de determinadas potestades normativas a las CCAA, se autodenominan *leyes marco* del artículo 150.1 de la Constitución. Este instrumento, hasta entonces inédito en nuestro Ordenamiento, no tiene unos perfiles jurídicos del todo claros, si bien la interpretación más probable es que contienen un mecanismo de delegación de competencias legislativas. En todo caso, el esquema normativo de atribución de competencias no termina ahí, pues dicha ley marco es el último eslabón en la cadena normativa necesaria para la cesión de impuestos. Así, junto a las quince leyes marco aprobadas para cada CA, hay otras dos normas —la LOFCA y la LSF (lo que antes de 2002 era la ley general de cesión de tributos)— que complican notablemente el esquema de atribución normativa, pero cuya existencia seguramente resulta necesaria, entre otras razones, para garantizar un mínimo de uniformidad y coherencia en la cesión de impuestos, así como para cumplir la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la Constitución.

Es muy posible, teniendo en cuenta el contexto que rodeó la reforma de 1997, que el empleo de la ley marco para delegar una serie de potestades normativas sobre impuestos cedidos no fuera una elección excesivamente meditada por el legislador<sup>80</sup>, pero lo cierto es que, al menos en teoría, seguramente constituye el mecanismo jurídicamente idóneo para garantizar dos objetivos cuya concurrencia no resulta sencilla de conseguir: por un lado, un determinado nivel de autonomía tributaria a las CCAA, que les permita ejercer determinadas potestades en algunos de los principales impuestos del sistema estatal. Y por otro, garantizar al mismo tiempo un grado de homogeneidad tal que permita al Estado mantener un cierto control sobre los impuestos cedidos (sobre el sistema tributario) que evite distorsiones en su estructura.

<sup>80</sup> Sino una respuesta a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos en su momento por las Comunidades que no aceptaron el modelo de financiación (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura).

En todo caso, la complejidad de este marco jurídico plantea entre otras la pregunta de si las potestades normativas han sido delegadas, como parece deducirse del vehículo normativo empleado (ley marco) y si es así, cuál es su régimen jurídico, lo que incluye la pregunta de qué mecanismos tiene el Estado para controlar, en su caso, el ejercicio de las potestades normativas atribuidas. En este sentido, el mecanismo de control previsto en las leyes de cesión, consistente en el examen de los anteproyectos de la normativa autonómica en la Comisión General de las CCAA, no es claro que sea conforme al artículo 150.1 de la Constitución<sup>81</sup>, si bien en la práctica apenas ha sido empleado más que ocasionalmente, y siempre como una modalidad de control formal<sup>82</sup>. En definitiva, parece claro que la pregunta acerca de cuál ha sido el instrumento de *cesión* no ha perdido relevancia jurídica, aunque sí la haya podido perder en el terreno político, si bien esto último sólo mientras haya acuerdo en cuanto a las cantidades finales de modelo.

### 3.2.2. *El problema de la supletoriedad de la normativa estatal sobre impuestos cedidos*

Un elemento adicional de complejidad del marco jurídico de la cesión de impuestos, es la previsión del carácter supletorio de la normativa tributaria estatal<sup>83</sup>, para el caso de que las CCAA no ejerzan sus competencias normativas en la regulación de los impuestos cedidos. Por ello, al menos en apariencia, el supuesto coincide con el contemplado por el Tribunal Constitucional en su controvertida

<sup>81</sup> En este sentido: GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998, pp. 73 y ss.

<sup>82</sup> Hasta ahora, únicamente las CCAA de Galicia (13 de noviembre de 2000), Baleares (16 de noviembre de 2000 y 3 de diciembre de 2002), Madrid (5 de septiembre de 2002) y Cantabria (20 de noviembre de 2002) han remitido, en las fechas indicadas, sendos proyectos de ley en materia de impuestos cedidos a la Comisión General de las CCAA. No nos consta que se hayan enviado más proyectos, ni que dicha Comisión haya emitido algún pronunciamiento de fondo en relación con los mismos.

<sup>83</sup> Artículo 45 LSF.

jurisprudencia, que negaba la posibilidad de dictar normativa supletoria estatal, afirmando que el valor supletorio del Derecho estatal «*debe obtenerse por el aplicador del Derecho a través de las reglas de interpretación pertinentes, incluida la vía analógica, y no ser impuesta directamente por el legislador desde normas especialmente aprobadas con tal exclusivo propósito, para incidir en la reglamentación jurídica de sectores materiales en los que el Estado carece de título competencial específico que justifique dicha reglamentación*», lo que se justifica en que las CCAA tienen derecho a decidir «*si tales materias deben ser sometidas, por su parte, a reglamentación específica y en qué momento debe hacerse*» (STC 118/1996, de 27 de junio, FJ. 6º)<sup>84</sup>.

Dejándose llevar por tal apariencia, algunos autores han considerado esta doctrina plenamente aplicable al caso de los impuestos cedidos, lo que tendría claras consecuencias de inconstitucionalidad sobre dicha normativa estatal<sup>85</sup>. Sin embargo, es más que dudoso que esta doctrina pueda ser aplicable a este caso concreto, entre otras razones, porque el Estado no ha perdido su título competencial sobre los impuestos cedidos, ni en general sobre la materia tributaria, especialmente si se tiene en cuenta la interpretación extensiva que viene realizando el Tribunal Constitucional en relación con el título competencial «*Hacienda general*» contenido en el artículo 149.1.14<sup>86</sup>.

<sup>84</sup> Como es sabido, esta nueva interpretación de la regla de la supletoriedad ha tenido desigual aceptación en la doctrina. En otro trabajo hemos tenido ya ocasión de analizar tanto la evolución doctrinal y jurisprudencial de esta cláusula, como las distintas posiciones doctrinales en relación con la nueva jurisprudencia, por lo que nos permitimos remitir al lector al mismo: RUIZ ALMENDRAL, V.: «La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las CCAA sobre los impuestos cedidos». CT, núm. 105/2002, pp. 76 y ss, trabajo en el que se mantiene una posición crítica en relación con esta jurisprudencia.

<sup>85</sup> CUBERO TRUYO y J. RAMALLO MASSANET han considerado que dichas disposiciones normativas, en la medida en que nacen con vocación de ser aplicadas de forma supletoria, deben reputarse nulas por aplicación directa de la doctrina del máximo intérprete de la Constitución; CUBERO TRUYO, A. M.: «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las CCAA». JT III/1997. RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos... cit. pp. 441 a 443.

<sup>86</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: La regla de la supletoriedad... cit.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos». CT, núm. 103/2002, pp. 44 y ss, y nota número 12.

Y adicionalmente, porque en el esquema de atribución de potestades normativas, seguramente la normativa estatal en materia de impuestos cedidos no representa un papel supletorio, sino complementario e integrante del marco jurídico de la delegación. Incluso, entendiendo que la materia objeto de delegación vía ley marco sigue siendo de titularidad estatal, es preciso que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión, o incluso prever las consecuencias de la falta de ejercicio de las facultades delegadas, como sucedería en este caso<sup>87</sup>.

Y aunque seguramente las disposiciones supletorias que dicta el Estado en materia de impuestos cedidos constituyen un complemento indispensable para la propia existencia, no ya sólo efectividad, de la propia normativa estatal, y forman parte del propio marco normativo de la atribución de potestades legislativas en esta materia, lo cierto es que el resultado es también una complejidad aún mayor del citado marco, y por ende, de la propia extensión y límites del poder tributario autonómico.

### 3.2.3. *La imprecisión de las potestades atribuidas a las CCAA sobre los impuestos cedidos y de los límites para su ejercicio*

Además del marco aplicable a todo el poder tributario autonómico, contenido en la Constitución y en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad, que deben ser respetados, la LOFCA contiene en su artículo 19.2 una serie de disposiciones, de común aplicación a todos los impuestos cedidos, cuya interpretación no resulta del todo clara. Establece el precepto que en el ejercicio de sus potestades normativas en esta materia, las CCAA «*observarán el*

<sup>87</sup> Así lo señalaba S. MUÑOZ MACHADO; en: *Derecho Público de las CCAA*, I. Madrid: Civitas, 1982, p. 462. En este sentido, en relación con el caso concreto: COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CCAA APLICABLE A PARTIR DE 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: MEH-IEF, 2002, p. 72.

*principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional».*

En una interpretación en sentido estricto, la interdicción de establecer medidas que discriminen por las razones apuntadas impediría el ejercicio de las potestades autonómicas sobre los impuestos cedidos, porque ésta se incumpliría por el mero ejercicio de las competencias. Pero tal conclusión es difícilmente compatible con el propio reconocimiento de autonomía financiera en la Constitución<sup>88</sup>, por lo que es preciso buscar otra interpretación. Una opción puede ser entender esta norma como una prohibición a que las CCAA puedan introducir correcciones a los puntos de conexión establecidos por el Estado, delimitando el aspecto espacial del hecho imponible de manera diversa a lo previsto por éste. Se pretende así evitar un tratamiento fiscal diferente que atienda, exclusivamente al lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, etc., pues dichas diferenciaciones ya se llevan a cabo mediante los puntos de conexión regulados por el Estado. En este sentido, el citado precepto no sería más que un desarrollo del artículo 157.2 de la Constitución aplicado a los impuestos cedidos, constituyendo así una regla paralela a la contenida en el artículo 9 de la LOFCA en relación con los impuestos propios. En la práctica, sin embargo, el límite no está tan claro, lo que por poner sólo un ejemplo, plantea la duda de si debe considerarse discriminatoria, en el sentido del artículo 19.2 de la LOFCA, la regulación que algunas CCAA han realizado de las reducciones por adquisición de empresa individual, en el sentido de modificar las condiciones establecidas por la LISyD para circunscribirla a la condición de que la actividad radique en el territorio autonómico<sup>89</sup>. Más claro parece, por otro lado, que al menos con respecto al IP y el ISyD, será inevitable la vulneración del límite

<sup>88</sup> SSTC 150/1990 (FJ 7º) y 233/1999, (FJ 26º).

<sup>89</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp 412 y ss., y 446 y ss.

establecido en el art. 157.2 CE, si bien es posible que debamos matizar su aplicación, habida cuenta de que el punto de conexión en estos impuestos no puede ser sino personal, articulado en este caso por el criterio de la residencia habitual<sup>90</sup>.

Otro límite indeterminado es el que se refiere a la obligación de mantener una *presión fiscal efectiva global equivalente*, inspirado en las normas reguladoras del convenio y el concierto económicos<sup>91</sup>, de los que heredarán también los problemas interpretativos que allí suscita, entre otros, que también en este caso una interpretación excesivamente apegada al texto de la norma ahogaría el poder tributario autonómico.

En fin, el único límite que no parece plantear ningún problema, en tanto que es únicamente una reiteración de la norma constitucional, es la obligación de observar el principio de solidaridad, lo que fundamentalmente supone la interdicción de «adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general», y la obligación de tener en cuenta «la comunidad de intereses que las vinculan entre sí» (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ. 7º). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la «concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución» (STC 11/1986, FJ. 5º), o del principio de «lealtad constitucional», que el Tribunal ha aplicado a numerosos supuestos<sup>92</sup>. Ahora bien, es también dudoso que este principio se haya visto cumplido, a la vista de la descoordinación entre algunas medidas autonómicas y estatales. Y la pregunta es, nuevamente, cuál debe ser la sanción jurídica para el incumplimiento de estas directrices. En fin, la aclaración de estos límites debe

<sup>90</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...* cit. pp. 35 y 36; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp. 383 y ss.

<sup>91</sup> Si bien en este caso únicamente afecta a los impuestos cedidos por el Estado, no a todos los tributos, como en el caso de las Haciendas forales.

<sup>92</sup> STC 235/1999, de 16 de diciembre, (FJ. 13º), donde se pone de manifiesto la conexión con el citado principio de «lealtad federal» (*Bundestreue*), procedente del constitucionalismo alemán; vid. HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1995, p. 117; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: CEC, 1986, pp. 248 a 250.

proceder del legislador porque su indefinición compromete irremediablemente su utilidad como herramienta para controlar el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos<sup>93</sup>.

El problema de la indeterminación de estos límites tiene además una evidente dimensión práctica. Como botón de muestra, en los momentos actuales no resulta sencillo determinar si es posible que una CA suprima el ISyD, o en todo caso hasta qué límite puede rebajar la presión fiscal sobre este impuesto, según viene ocurriendo en casi todas las CCAA. En este sentido, conviene recordar que en la pasada legislatura, el Gobierno anunció la intención de suprimir el ISyD de manera progresiva. Por su parte, desde la atribución de potestades normativas sobre el impuesto, las CCAA han reducido la presión fiscal en el mismo de manera lineal. Todo parece indicar que, como ya ha sucedido en otros Estados (Canadá, EE.UU.), este impuesto se encuentra en vías de extinción<sup>94</sup>. Al margen de que la función redistributiva del tributo, o su papel para fomentar la meritocracia, pudieran hacer deseable una mayor reflexión acerca de su eliminación<sup>95</sup>, se plantea la

<sup>93</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las CCAA... cit. p. 4016.

<sup>94</sup> Como se señalara en: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp. 415 y ss. En Canadá el impuesto desapareció a finales de los años setenta, precisamente como consecuencia de la competencia fiscal entre las Provincias, a las que poco antes se les había atribuido la competencia sobre el tributo; *vid.* BIRD, Richard (1972): «The case for Taxing Personal Wealth»; en: AA.VV.: *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*. 1971 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, pp. 6 y ss y 22 y ss. Por otro lado, en junio de 2001, con el impulso del Presidente de Estados Unidos, George W. Bush, se aprueba en este país la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*, que disminuye paulatinamente la imposición sobre sucesiones y donaciones y prevé su abolición total para 2010.

<sup>95</sup> En este sentido se afirmaba en el *Meade Committee Report* que «el ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la suerte o del nacimiento; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo»; publicado en: Institute of Fiscal Studies (1978): *The Structure and Reform of Direct Taxation* (The Meade Committee Report). London: Allen & Unwin. Más argumentos en defensa de este impuesto, fundamentalmente por su carácter redistributivo, en: NEUMARK, F.:

pregunta de cómo puede llevarse a cabo dicha supresión. En concreto, las dudas acerca del marco jurídico empleado para la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos, se proyectan claramente sobre esta cuestión. Asimismo, la indefinición de los límites establecidos en el artículo 19.2 de la LOFCA, también mencionada ya, impiden llegar a conclusiones definitivas. Es decir, no está claro qué podría hacer el Estado ni las CCAA en relación con este tributo. Por último, y suponiendo que fuera eliminado por el propio Estado, ¿debería establecerse una compensación a las Comunidades por la pérdida de recaudación? O por otro lado, si sólo fuera suprimido por algunas Comunidades, ¿podría considerarse competencia fiscal y por lo tanto contraria al principio de solidaridad? En fin, el caso del ISyD sirve para poner de manifiesto que el problema de la indefinición que persiste en el marco jurídico de la cesión de impuestos no es una mera cuestión teórica, sino que tiene consecuencias prácticas de la mayor relevancia.

### 3.3. La regulación de los impuestos cedidos por las CCAA: entre la descoordinación y la (ir)responsabilidad fiscal

Basta echar un vistazo al ejercicio de las potestades normativas por las CCAA sobre los impuestos cedidos que se ha llevado a cabo hasta el momento para poder concluir que, probablemente, la atribución de dichas potestades no ha alcanzado el objetivo perseguido, al menos si entendemos que el mismo era incrementar el poder tributario efectivo para hacer posible la corresponsabilidad fiscal de las CCAA de manera coordinada y transparente. Varias razones abonan esta conclusión.

*Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 205 y ss. (hay traducción española, Madrid: I.E.F. 1994); BIRD, R.: «The case for Taxing Personal Wealth»; en: AA.VV.: *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*. 1971 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1972, pp. 6 y ss y 22 y ss.; TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*. Tomo I. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003, pp. 877 y ss.

3.3.1. En relación a la transparencia o visibilidad, y como elemento formal hay que resaltar, en primer lugar, que en su mayor parte la normativa autonómica ha sido establecida mediante las denominadas «leyes de acompañamiento»<sup>96</sup>, incluso en ocasiones directamente mediante leyes de presupuestos. Esto significa que desde que estas competencias fueron atribuidas, se han dictado más de sesenta normas autonómicas sobre impuestos cedidos. Si a esto se añade que con alguna excepción (Comunidad Valenciana), las CCAA carecen de leyes exclusivamente dedicadas a regular estos impuestos, averiguar el régimen jurídico de un impuesto en cualquier Comunidad puede convertirse en una operación detectivesca, o al menos excesivamente laboriosa<sup>97</sup>. Y conviene recordar a estos efectos que la comprensión de las normas es también una exigencia del principio de seguridad jurídica (SSTC 46/1990, 76/1990 entre otras) y que, como señalara F. NEUMARK, un sistema tributario que adolezca de un nivel adecuado de transparencia y claridad en sus normas no podrá cumplir la igualdad en la imposición<sup>98</sup>. Pero a la falta de claridad que resulta de esta desordenada profusión normativa, hay que añadir los problemas constitucionales que puede plantear la utilización de las citadas leyes. Por un lado, se plantea la pregunta de si es aplicable aquí el límite establecido en el artículo 134.7 de la Constitución. Es cierto que el Tribunal Constitucional ha ceñido su aplicación a los Presupuestos «del Estado»<sup>99</sup>, pero teniendo en cuenta que los impuestos cedidos son

de titularidad estatal, de no aplicarse este límite la situación resultaría paradójica, ya que las CCAA dispondrían de posibilidades para reformar los impuestos estatales que al propio Estado le estarían vedadas, pues éste precisa en todo caso de la previa habilitación mediante una *ley tributaria sustantiva*. Claro que, en la práctica, la prohibición del artículo 134 se salva con habilitaciones genéricas contenidas en todas las leyes tributarias, también en las autonómicas, lo cual a su vez plantea no pocos problemas desde la perspectiva constitucional<sup>100</sup>.

Por otro lado, puesto que a menudo las leyes de acompañamiento se ven sometidas a las mismas restricciones al debate parlamentario que justifican los límites contenidos en el artículo 134.7 de la Constitución<sup>101</sup>, es claro que su empleo abusivo produce efectos similares a los que dicha regla pretende evitar, suponiendo un atentado contra el principio de seguridad jurídica<sup>102</sup> y quizá incluso un fraude de Constitución<sup>103</sup>. Esta cuestión es controvertida y, por el momento, no hay

---

al debate parlamentario, en la doctrina se ha propugnado su aplicación a las homólogas leyes autonómicas; entre otros: MARTÍN RETORTILLO, L.; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*. Madrid: CEC, 1989, p. 18; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo». AA.VV.: *Informe CCAA 1992*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 1993, pp. 364 y 373 a 376. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las CCAA*. Madrid: B.O.E., 1994, pp. 168 a 170.

<sup>100</sup> Como ha resaltado R. FALCÓN Y TELLA, la habilitación indiscriminada para modificar cualquier elemento del tributo mediante Ley de Presupuestos termina por enervar el propio artículo 134.7 de la Constitución; en: «La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos». REDF, núm. 33/1982, p. 43.

<sup>101</sup> El paralelismo que se produce, en la práctica, en la tramitación de las Leyes de Presupuestos y las «de acompañamiento», puede verse en el exhaustivo trabajo de L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 42 y ss.

<sup>102</sup> CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento...* cit. pp. 82 y ss. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Leyes de Presupuestos y Leyes «de acompañamiento» (aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)». REDF, núm. 104/1999, pp. 790 y ss. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Ley de Presupuestos y Ley de Acompañamiento en el Derecho comparado con especial referencia al caso italiano». QF, núm. 1/1999, p. 21.

<sup>103</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Leyes de Presupuestos y Leyes «de Acompañamiento»: un posible fraude a la Constitución». QF, núm. 22/1994, pp. 5 y 6; por el mismo

<sup>96</sup> El profuso empleo de estas Leyes en materia tributaria era ya una constante en las CCAA; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «Sobre el contenido de las Leyes regionales de presupuestos». RDFyHP, núm. 237/1995, pp. 682 y ss.

<sup>97</sup> En los momentos actuales, la fuente más fiable para conocer con claridad la normativa autonómica existente sobre los impuestos cedidos, así como la que ya no está en vigor, es la página web de la AEAT, en [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

<sup>98</sup> NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch...* cit. pp. 343 y 344, y 353.

<sup>99</sup> Entre otras, en las SSTC 116/1994, de 18 de abril; 149/1994, de 12 de mayo y 184/1998, de 23 de julio. Especialmente ilustrativo es el voto particular presentado por el Magistrado A. RODRÍGUEZ BEREIJO a la primera de estas Sentencias. Véase una crítica a esta jurisprudencia en: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «Sobre el contenido de las Leyes regionales... cit. pp. 680 y ss.

Partiendo de que este precepto contiene en realidad un norma sobre las fuentes del derecho, y teniendo en cuenta que en la normativa reguladora de los debates parlamentarios en las Cámaras autonómicas se contienen similares limitaciones

pronunciamento del Tribunal Constitucional en relación con esta clase de leyes, pero lo que sí parece evidente es que toda la problemática que esta clase de leyes suscita es trasladable a las CCAA. Y por lo que se refiere a las disposiciones normativas aprobadas por éstas en materia de impuestos cedidos, todos los efectos nefastos achacados a esta clase de normas se ponen especialmente de manifiesto<sup>104</sup>.

3.3.2. En segundo lugar, en cuanto a la coordinación del poder tributario autonómico con el estatal, resulta cuanto menos dudoso que algunas de las medidas normativas hasta el momento establecidas por las CCAA puedan resultar compatibles no ya con el marco jurídico establecido en la LOFCA y la LSF, sino incluso con la propia Constitución. Como botón de muestra pueden citarse los tipos de gravamen establecidos en el ITPyAJD en función de que el sujeto pasivo de este impuesto haya renunciado o no a la exención en el IVA<sup>105</sup>, conducta que se «penaliza» o se «premia», respectivamente, con una rebaja del tipo aplicable en TPO, o con un incremento del aplicable en AJD. Como consecuencia, una institución como la renuncia a la exención en el IVA, cuyo objetivo fundamental no es constituir un beneficio para el sujeto pasivo, sino garantizar la neutralidad del impuesto en las operaciones económicas<sup>106</sup>, se distorsiona introduciendo elementos susceptibles de modificar la conducta de los sujetos pasivos con arreglo a criterios ajenos a la

propia lógica del IVA. Esta finalidad pública es de la mayor relevancia y se pone además de manifiesto en los estrictos requisitos exigidos para que proceda la renuncia, en ausencia de los cuales, ésta quedaría al arbitrio de las partes, lo cual sería incompatible con la propia naturaleza de la obligación tributaria<sup>107</sup>. En nuestra opinión, parece claro que el establecimiento de las citadas disposiciones normativas autonómicas, suponen una interferencia en el correcto funcionamiento del impuesto estatal y, seguramente, una infracción del principio de solidaridad, en lo que se refiere a la obligación de ejercer las propias competencias atendiendo a los intereses del resto de Comunidades y del Estado<sup>108</sup>. En efecto, siguiendo los pasos de la Comunidad Autónoma de Aragón, otras muchas CCAA han aprobado tipos reducidos para las TPO en la transmisión de inmuebles exentos del IVA, cuando no se produzca la renuncia a la exención, incrementando por el contrario el gravamen de las escrituras notariales en AJD cuando dicha renuncia se produce, en términos que se resumen en el siguiente cuadro:

autor: «Leyes de acompañamiento y técnica legislativa». QF, núm. 1/1997; MARTÍN QUERALT, J.: «La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho». TF, núm. 74/1996, pp. 5 y ss.

<sup>104</sup> Véase al respecto la crítica de J. RAMALLO MASSANET; en: «Prólogo» a BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998, p. 18.

<sup>105</sup> Como es sabido, la relación entre el ITPyAJD y el IVA es de exclusión en el supuesto de transmisiones patrimoniales, de manera que la sujeción al IVA determina la no sujeción al ITPyAJD, lo que encuentra como principal excepción el supuesto de que haya prevista una exención en el IVA (artículo 7.5 TRITPyAJD). Por otro lado, el artículo 20.2 de la LIVA prevé la posibilidad de renunciar a la exención, siempre que se cumplan una serie de condiciones.

<sup>106</sup> ASPICHUETA GRIJELMO, A.: «La renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA». *Carta Tributaria*, núm. 181/1993, p. 3.

<sup>107</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido versus Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». RIF, marzo/abril, 2001, p. 33; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 24. Navarra: Aranzadi, 2002, pp. 46 y ss.

<sup>108</sup> R. FALCÓN Y TELLÁ coincide en tacharlas de inconstitucionales, si bien no concreta el fundamento constitucional para dicha tacha, limitándose a señalar que podrían incardinarse en los que la doctrina alemana ha denominado «*stille Finanzausgleich*» o compensación financiera oculta; en: «El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de AJD». QF, núm. 2/2002, pp. 5 a 7. *Vid.* también al respecto: RUIZ ALMENDRAL, V.: «Autonomous Communities taking advantage of the mechanism to ensure the neutrality of VAT». *International Vat Monitor* (IBFD, Holanda). Vol. 14, no. 5. Sept/Oct. 2003, pp. 373 y ss.



Fecha de introducción de la medida	CA	Tipos autonómicos en Actos Jurídicos Documentados <sup>109</sup>	Tipos autonómicos en Transmisiones Patrimoniales <sup>110</sup>
2003	Andalucía	2%	—
2001	Aragón	1.5%	2%
2003	Asturias	1.5%	2%
2003	Baleares	1.5%	3%
2003	Cantabria	1.5%	4%
2002	Cataluña	1.5%	—
2003	Extremadura	2%	3%
2004	Galicia	2%	—
2005	Castilla y León	1.5%	—
2002	La Rioja	1.5%	2%
2002	Madrid	1.5%	—
2004	Murcia	1.5%	3%

En éste, como en otros supuestos semejantes<sup>111</sup>, parece obvio afirmar que la coordinación ha sido muy deficiente, pues si en un Estado con diferentes ámbitos de gobierno la coordinación debe «evitar que los excesos de la autonomía puedan comprometer la coherencia del conjunto y, en definitiva, el cumplimiento de los fines del Estado»<sup>112</sup>, no parece que dicho objetivo se haya cumplido. Y ello

<sup>109</sup> De aplicación a las escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se haya renunciado a la exención en el IVA. Tipo estatal general: 0.5%.

<sup>110</sup> De aplicación cuando, cumpliéndose todas las condiciones para que sea posible la renuncia a la exención en el IVA, ésta no se lleve a cabo. Tipo estatal general: 6%.

<sup>111</sup> Pueden encontrarse muchos más supuestos de descoordinación, o al menos cierta incoherencia, entre las normativas estatal y autonómica en materia de impuestos cedidos; *vid.* con mayor detalle: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos...* cit. pp. 405 y ss.

<sup>112</sup> MENÉNDEZ REXACH, A.: «Coordinación de la ordenación del territorio con políticas sectoriales que inciden sobre el medio físico». *Documentación Administrativa*, núms. 230-231/1992, p. 231; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000, pp. 401 y 402. Y, en este sentido,

es más lamentable, si cabe, cuando se considera que la normativa estatal que establece el alcance y límites de la cesión prevé determinados mecanismos de coordinación, sobre cuya actuación no parece existir información pública ni publicación alguna. Así, con la finalidad declarada de procurar la coordinación de la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos la LSF creó una *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria*<sup>113</sup>, en la que se incardina una denominada *Comisión de Evaluación Normativa* a la que se supone que corresponden las funciones directamente relacionadas con la coordinación normativa, como la elaboración de criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y las CCAA, o el análisis e informe sobre proyectos legislativos en materia de impuestos cedidos. Pues bien, la realidad es que hasta la fecha, no se ha publicado información alguna acerca del funcionamiento de estas Comisiones, a pesar de que hay supuestos, como el mencionado en relación con el ITPyAJD, que hubieran merecido tal información. Es posible por ello que este mecanismo de coordinación haya corrido la misma triste suerte que el control previsto en las leyes marco de cesión de impuestos, que tampoco ha servido al objetivo para el que fue establecido.

Esta ausencia de coordinación, o quizá de voluntad de coordinar, no debería sin embargo extrañar, pues se venía produciendo desde hace tiempo en materia de gestión de impuestos cedidos<sup>114</sup>. Lejos de ser una cuestión baladí, dar solución a estos problemas es una exigencia de la lealtad constitucional. Entre otras razones, porque la distribución de poder tributario entre diferentes ámbitos de gobierno

«debe ser entendida como la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades... estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema» (SSTC 32/1983, FJ. 2º; 45/1991, de 28 de febrero, FJ. 4º).

<sup>113</sup> La Comisión mixta fue creada por la LCTMFC (artículo 33), aunque sus funciones se han incrementado sustancialmente con la LSF, que además crea la Comisión de Evaluación, regulando ambas conjuntamente en su artículo 64.

<sup>114</sup> Así lo demuestra el exhaustivo trabajo de GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos...* cit. (*in toto*).

no puede suponer una merma de los principios de igualdad y capacidad económica que se produciría en el caso de que el propio sistema dejara de ser considerado como tal<sup>115</sup>. En este sentido, y antes de llegar a la solución extrema del recurso de inconstitucionalidad, sería deseable el empleo de los mecanismos previstos para garantizar un adecuado cumplimiento por parte de las CCAA del marco establecido por el Estado para el ejercicio de competencias normativas en algunos impuestos cedidos, porque lo cierto es que hasta el momento, no hay constancia de que tales mecanismos haya funcionado de manera satisfactoria.

En fin, seguramente a esta situación no es ajena la imprecisión del propio marco normativo establecido para cada impuesto cedido en las correspondientes leyes de cesión, lo que ha propiciado que se produzcan alteraciones, o distorsiones, en la estructura y la naturaleza de los impuestos cedidos. En realidad esto sucede, con diferentes intensidades, en todos aquellos impuestos cedidos en que se han atribuido potestades normativas a las CCAA. Y esta flexibilidad en relación al ejercicio de las competencias normativas de las CCAA respecto de los impuestos cedidos contrasta abiertamente con los límites establecidos a la creación de recargos por las CCAA, de manera que se da la paradoja de que el empleo de estos impuestos cedidos, que entre otras cosas pretendía asegurar una mayor coordinación en el ejercicio del poder tributario autonómico que la que era posible garantizar a través del empleo de los recargos, termina por producir el efecto inverso, al dar lugar a la adopción de medidas no coordinadas que implican una competencia fiscal dañosa que atenta contra la lealtad constitucional.

3.3.3. Otro objetivo de la corresponsabilidad fiscal, quizá de hecho el principal, era invertir la tendencia a un desarrollo de la autonomía financiera volcado sólo en la vertiente del gasto, poniendo a disposición de las CCAA nuevos recursos tributarios —ampliando su «espa-

<sup>115</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* cit. pp 54 y 55. RUIZ ALMENDRAL, V.: «Recensión» a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000. CT, núm. 99/2001, p. 246.

cio fiscal» (*tax room*)— para que pudieran obtener ingresos adicionales de manera más o menos autónoma. Pues bien, si se examina la normativa autonómica aprobada hasta ahora en materia de impuestos cedidos, se comprobará fácilmente que en buena medida, la mayor autonomía tributaria reconocida a las CCAA, lejos de dar lugar a un incremento efectivo de la corresponsabilidad mediante la obtención de nuevos ingresos, ha dado lugar, fundamentalmente, al establecimiento de nuevos beneficios fiscales. En parte seguramente esto se haya debido a la citada existencia de normativa supletoria estatal, lo que constituiría un auténtico desincentivo para que las CCAA hagan uso *corresponsable* de sus competencias normativas sobre los impuestos cedidos<sup>116</sup>. En efecto, en la medida en que dichas previsiones normativas garantizan que las Comunidades percibirán el correspondiente producto del impuesto cedido *con independencia de cuál sea su actuación legislativa* se produce un claro incentivo para ejercer dichas competencias sólo de la manera que resulte más favorable para los contribuyentes. Esto seguramente contribuya a explicar que las CCAA hayan empleado las citadas potestades normativas principalmente para establecer deducciones y otros beneficios fiscales, pues hasta el momento, los únicos tributos en que se han incrementado los tipos de gravamen han sido el ITPyAJD, y los tributos sobre el juego<sup>117</sup>.

Muchos más ejemplos encontramos de deducciones y otros beneficios fiscales en impuestos cedidos. Sin que proceda aquí dar cuenta de todas ellas, creemos pertinente, por resultar suficientemente ilustrativo de lo que aquí sostenemos, hacer referencia a las medidas adoptadas en el IRPF<sup>118</sup>, impuesto en el que, hasta el momento,

<sup>116</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: «La regla de la supletoriedad... cit. p. 96.

<sup>117</sup> En el caso del primero, las CCAA de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Valencia han establecido un tipo de gravamen del 7 por 100 para las transmisiones de inmuebles, así como a la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía, frente al 6 por 100 previsto en la ley estatal. Pero donde sin duda alguna ha sido mayor la actividad normativa de las CCAA ha sido en el campo de la tributación sobre el juego, tributo en el que ya existía abundante normativa autonómica.

<sup>118</sup> Se incluyen aquí también las medidas aprobadas para 2004. Excepto en lo que atañe a la deducción por vivienda habitual, el resto de condiciones para

ninguna Comunidad ha modificado los tipos de gravamen, habiéndose establecido una amplísima variedad de deducciones en la cuota (*vid.* ANEXO). Del mismo modo, debe destacarse la ampliación —«mejora» en los significativos términos empleados por la LSF— de las reducciones en la base del IsyD, que han dado lugar a la pérdida de su capacidad recaudatoria y redistributiva. Efectivamente, y aunque no es éste el momento de entrar en discusiones sobre la justificación de dicho impuesto, que es de las pocas figuras con un cierto carácter redistributivo y sin la cual puede verse comprometida la progresividad del conjunto del sistema tributario, sí parece oportuno recordar que no es este un debate técnico, sino fundamentalmente ideológico, en el que no se trata tanto de establecer si existe, o no, doble imposición, si el impuesto cumple, o no, las funciones que justificaron su establecimiento, si su base imponible se ha visto socavada por el sinnúmero de beneficios fiscales aplicables, etc. como de confrontar las que Louis EISENSTEIN denominara «ideologías de la imposición»<sup>119</sup>. Y es que, a pesar de que el lenguaje pueda parecer anticuado y, desde luego, políticamente incorrecto, no se debe nunca olvidar que «la elaboración de las leyes tributarias en su aspecto más característico es una contienda de grupos en la que fuertes intereses tratan vigorosamente de liberarse de las cargas impositivas actuales o futuras. Se trata, ante todo, de un juego difícil en el que aquel que confía en la economía, la razón y la justicia, se retirará al final, derrotado y desilusionado. La política de clase está en la esencia misma de la imposición»<sup>120</sup>. Si ello es cierto, para discutir de manera inteligente sobre la supresión de un impuesto tan significativo como el de Sucesiones y Donaciones, convendría abandonar la hipocresía y situar el debate en sus justos términos, renunciando a disfrazar nuestras posiciones bajo argumentos pretendidamente técnicos, dirigidos más que otra cosa a tranquilizar conciencias, para plantearlo en

su verdadera dimensión y como lo que es, una discusión sobre el reparto de la carga fiscal, pues la definición del sistema tributario no es sino el reflejo de «una lucha continua entre intereses contrarios por el privilegio de pagar lo menos posible»<sup>121</sup>.

En cualquier caso, debe resaltarse que la pérdida de recaudación que ha sufrido el impuesto viene a ser consecuencia de unas competencias normativas que, tal y como aparecen delimitadas en el art. 19.2.c) de la LOFCA, del que es concreción el art. 40 de la Ley 21/2001, no parecen permitir alcanzar ese resultado. En efecto, ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las CCAA un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular, al margen de que resulta incompatible con el art. 19.2 de la LOFCA, cuando reclama que en el ejercicio de sus competencias normativas sobre los tributos cedidos las Comunidades Autónomas observen el principio de solidaridad —del que la lealtad constitucional constituye una especificación— y mantengan «una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional».

#### 4. Una primera valoración del nuevo modelo

La primera valoración del modelo de financiación autonómica en vigor y que, al menos en teoría, tiene vocación de permanencia, debe ser positiva, pues el incremento de la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos ha sido evidente, contribuyendo a disminuir la asimetría que se venía produciendo con la vertiente del

---

establecer deducciones autonómicas no ha variado. Puede verse toda la información sobre normativa autonómica en materia de impuestos cedidos en la siguiente dirección: <http://www.aeat.es>.

<sup>119</sup> EISENSTEIN, L. *Las ideologías de la imposición*, traducción castellana del original inglés, Madrid 1983.

<sup>120</sup> Cfr.: ADAMS «Ideals and Idealism in Taxation», *American Economic Review* n° 12, 1928, citado por EISENSTEIN, L. *Las ideologías...* cit., p. 8.

---

<sup>121</sup> En los términos de EISENSTEIN, L. *Las ideologías...* cit., p. 7.

gasto. Por otro lado, la ampliación de la cesión de tributos más allá de la imposición sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas es un hecho igualmente positivo, que contribuye a superar las deficiencias que desde esta perspectiva ofrecía el anterior modelo de financiación, al ceder fundamentalmente figuras apoyadas en el gravamen de capacidades fiscales directas, cuya distribución territorial es desigual. Sin embargo, ello no supone que su articulación quede exenta de críticas, pues el hecho de que la cesión de los impuestos sobre el consumo no incluya, por razones fáciles de entender<sup>122</sup>, la atribución de competencias normativas a las CCAA, determina un cierto sesgo del modelo, dado que éstas no podrán incidir en la carga tributaria soportada por sus ciudadanos a través de dicha imposición, salvo en materia de hidrocarburos; y, de otro lado, hace dudar de que la consideración del IVA y los Impuestos Especiales como tributos cedidos resulte adecuada, dada su similitud con las participaciones en la recaudación territorializada de determinados impuestos.

También debe valorarse de manera favorable, al menos en principio, la modificación de las reglas de funcionamiento financiero del modelo de financiación vigente que, frente a los anteriores, hace posible un cierto incremento de la corresponsabilidad fiscal, al menos a medio y largo plazo, pues al haberse establecido las necesidades de gasto que determinan la financiación a percibir, por referencia al año 1999, la evolución posterior y el consiguiente incremento o disminución —previsiblemente lo primero— de dichas necesidades de las CCAA les obligará a ejercer sus potestades normativas para la obtención de la financiación adicional necesaria para su atención, que ya no vendrá totalmente garantizada por el modelo. No obstante, para no resultar ingenuos, conviene dar cuenta de que las CCAA, poco propensas al ejercicio efectivo de sus competencias normativas para incre-

<sup>122</sup> Relacionadas con su carácter de impuestos armonizados a nivel europeo comunitario, a ellas nos referimos, por referencia a los Impuestos Especiales, en ZORNOZA PÉREZ, J.: «Los Impuestos Especiales en el marco del Sistema tributario español: impuestos estatales o impuestos cedidos a las CCAA», en AAVV: *Los Impuestos Especiales hoy en España y en la Unión Europea*, VII Jornadas de Estudios Aduaneros, Madrid 1997, pp. 38 y ss.; recientemente RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos...* cit. pp. 173 y ss.

mentar sus recursos tributarios, se han apresurado a denunciar las insuficiencias del modelo que unánimemente aprobaron, al comprobar sus dificultades para atender al crecimiento constante de gastos, como los sanitarios, que tan complejo es controlar. Y, por cierto, que las reacciones frente a tales reclamaciones de una nueva —y mayor— financiación, hacen previsible que ni siquiera un modelo que pretendía alcanzar unas ciertas dosis de estabilidad, incorporando disposiciones normativas al respecto, llegue a superar el periodo quinquenal de vigencia que hasta ahora era tradicional.

Así mismo, situados en esta perspectiva, debe advertirse del comportamiento prácticamente generalizado de las CCAA, que se han limitado a ejercer sus potestades normativa en materia de impuestos cedidos para —casi de manera exclusiva— introducir nuevos y/o mayores beneficios fiscales, respecto a los ya previstos en la normativa estatal. Porque este resultado del modelo, unido a las demandas de su reforma en cuanto han surgido los primeros problemas financieros, en relación al gasto sanitario, conduce a un cierto pesimismo en cuanto a la posibilidad de alcanzar un nivel adecuado de corresponsabilidad fiscal efectiva; más allá de que siempre habrá quienes piensen que —dada la articulación del modelo— las CCAA se verán obligadas, más pronto que tarde, a recurrir al ejercicio de sus potestades normativas en relación a los impuestos cedidos para obtener los nuevos recursos con que cubrir sus siempre crecientes necesidades de gasto.

Más matizadas han de ser las conclusiones en cuanto a la articulación jurídica del modelo de financiación, que tiene sus aspectos positivos, ya destacados, en cuanto a la incorporación a la ley de sus elementos esenciales supone una mejora en términos de técnica jurídica, pese a no haber producido efectos decisivos en cuanto a su estabilidad normativa. No obstante, no puede ignorarse que las múltiples garantías y ajustes que se han incluido en el modelo de financiación, de los que resultan mayores recursos financieros para determinadas CCAA, seguramente son signo de que, una vez más, aunque sea con una mejor técnica jurídica, el nuevo modelo se limita a reflejar un resultado predeterminado en términos de financiación a recibir, fruto de las negociaciones políticas mantenidas con carácter previo, o en paralelo, a los acuerdos del CPFF.

En todo caso, desde esa misma perspectiva de su valoración jurídica, no debe olvidarse que el vigente modelo ni ha superado las dudas relativas a su constitucionalidad ni, en un orden más concreto de cuestiones, ha sido capaz de establecer límites claros al ejercicio de las potestades normativas tributarias de las CCAA en relación a los impuestos cedidos, lo que ha generado una clara descoordinación, por no decir la adopción de medidas de competencia fiscal dañosa, que pese a su limitada incidencia creemos contrarias a la lealtad interinstitucional que la CE reclama en las relaciones entre el Estado y las CCAA.

### 5. Anexo. Deducciones autonómicas en el IRPF<sup>123</sup>

CCAA	Deducciones
Andalucía	Contribuyente con minusvalía (50 €). Hijos menores de tres años (50 €). Adopción internacional de niños: 600 €. Adquisición de primera vivienda por contribuyentes menores de 35: 2 por cien de cantidades invertidas. Arrendamiento de vivienda: 10 por ciento cantidades invertidas, máx. 150 € anuales. Inicio de actividad económica por contribuyente menor de 35: 150 €. Inicio de actividad económica por una mujer (se entiende que de cualquier edad): 300 €.
Aragón	Nacimiento o adopción (entre 500 y 600 €).

<sup>123</sup> Este cuadro es un mero resumen, que no da cuenta de los abundantes criterios y condiciones a cuyo cumplimiento se supedita la aplicación de las deducciones por los contribuyentes.

CCAA	Deducciones
Asturias	Acogimiento o tutela de persona mayor de 65 años: 309 €. Adquisición o mejora de vivienda habitual por contribuyentes minusválidos: 3 por cien de cantidades invertidas. Adquisición o mejora de vivienda habitual en general: 103 €. Arrendamiento de vivienda: 5 por cien de cantidades invertidas, máximo 250 € al año (10 por cien y máx. de 500 € cuando la vivienda esté ubicada en determinadas zonas rurales). Inicio de actividad económica por contribuyente menor de 30 o de mujeres de cualquier edad: 150 €. Donaciones de terrenos rurales al Gobierno de Asturias: 20 por cien del valor.
Islas Baleares	Contribuyente mayor de 65 años: 36 €. Contribuyente con minusvalía o ascendientes o descendientes minusválidos: 60 €. Adquisición de vivienda habitual por contribuyente menor de 36: 6.5 por cien de cantidades invertidas. Arrendamiento de vivienda habitual por contribuyentes menores de 36: 10 por cien de cantidades invertidas, máx. 200 € anuales. Inversiones en mejora de fincas rurales en determinadas áreas protegidas (entre 12 y 25 € por Hectárea dependiendo de la zona). Gastos de guardería para contribuyentes con descendientes entre 3 y 6 años: 15 por cien de los gastos, máx. 200 €. Gastos por material escolar para contribuyentes con hijos menores de 16: entre 18 y 100 € por hijo en función de determinados tramos de renta. Gastos por descendientes que cursen estudios universitarios fuera de su isla de residencia.
Canarias	Gastos por los descendientes menores de 25 años que dependan económicamente del contribuyente y cursen estudios universitarios o superiores en una isla distinta a la de su residencia habitual: 300 ó 600 € en

CCAA	Deducciones
Canarias (cont.)	función de que se cursen dentro o fuera de las Islas Canarias. Donaciones a entidades públicas con fines medioambientales o de conservación de lugares o monumentos históricos: entre 10 y 20 por cien de las cantidades donadas. Inversión en mejora de bienes de interés cultural: 10 por cien de cantidades invertidas Nacimiento o adopción: 150-600 €. Contribuyente mayor de 65 años: 120 €. Gastos de guardería: 15 por cien.
Cantabria	Arrendamiento vivienda jóvenes: 10 por cien. Cuidado de familiares: 100 €. Adquisición de segunda vivienda en algunos municipios.
Castilla-La Mancha	15 por cien de las cantidades donadas al Fondo de Cooperación de Castilla-La Mancha.
Castilla y León	Contribuyente con minusvalía y mayor de 65 años: 600 €. Contribuyente con más de tres hijos (se incrementan las cuantías para descendientes con minusvalía): 225 €, 100 € a partir del cuarto hijo. Nacimiento o adopción de hijo: 100 €, 250 € y 500 € por el primero, segundo y subsiguientes hijos, respectivamente. Gastos derivados del cuidado de niños cuando los padres hayan contratado una persona con ese propósito: 30 por cien del gasto, máx. 300 €. Inversiones en propiedad histórica o artística. Donaciones a determinadas entidades o fondos cuya finalidad es proteger los bienes culturales e históricos de Castilla y León o proteger el medio ambiente de la misma comunidad: entre 5 y 15 por cien.
Cataluña	Nacimiento o adopción de niño: 150 € para cada uno de los padres.

CCAA	Deducciones
Cataluña (cont.)	Donaciones a Fundaciones cuya finalidad sea la protección y el fomento de la lengua catalana: 15 por cien de las cuantías donadas. Arrendamiento de vivienda habitual: 10 por cien de las cantidades, máx. 300 € anuales (10 por cien, y máx. de 600 € cuando la familia tenga tres o más descendientes). Adquisición de vivienda habitual por el contribuyente: 3,45 por ciento, incremento en caso de financiación ajena. Adquisición de vivienda habitual por el contribuyente menor de 32 años, desempleado, con minusvalía o con al menos un hijo: 6,45 por cien, incremento en caso de financiación ajena. Interés pagado por préstamos por estudios: 100 por cien. Donaciones a descendientes para adquisición de su primera vivienda: 1 por cien. Viudedad: 150-300 €.
Extremadura	Adquisición de vivienda habitual por contribuyente menor de 35 años: 3 por cien de cantidades invertidas. Percepción de rentas mayoritariamente del trabajo en cuantía inferior a 15.000 € anuales: 120 €. Donaciones a Entidades públicas cuyo propósito sea la conservación de las propiedades o monumentos históricos: entre 5 y 10 por cien en función de la entidad (máx. 300 €).
Galicia	Nacimiento o adopción: 240 €/300 € (en función de la renta del contribuyente). Contribuyente con más de tres hijos (si tienen minusvalía, cantidades incrementadas): 200, 280, y 380 € en función del número final de hijos y de su minusvalía. Cantidades pagadas a persona a cargo de los descendientes menores de tres años: 30 por cien.

CCAA	Deducciones
Galicia (cont.)	Arrendamiento de vivienda habitual menores de 35 años: 10 por cien de las cuantías invertidas, máx. 300 € al año. Gastos en nuevas tecnologías en los hogares: 30 por cien. Contribuyente de más de 65 años que precise asistencia: 10 por cien.
Madrid	Nacimiento o adopción: 600-900 € dependiendo del número de hijo de que se trate. Adopción internacional de menores: 600 € por hijo. Acogimiento de menores: 600-900 €. Acogimiento de mayores de 65 años: 900 €. Arrendamiento de vivienda habitual por contribuyentes menores de 35: 20 por cien de las cantidades invertidas, máx. 700 € al año. Donaciones a determinadas entidades culturales: 10 por cien. Ascendientes mayores de 65 años que convivan con el contribuyente.
Murcia	Adquisición de vivienda habitual por el contribuyente: 4,95 por cien, incrementado si hay financiación ajena. Adquisición de vivienda habitual por contribuyentes menores de 30: 3 por cien, 5 por cien en caso de rentas bajas. Donaciones a determinadas entidades culturales que promuevan el patrimonio histórico de Murcia: 30 por cien de las cantidades donadas. Gastos de guardería por descendientes menores de 3: 15 por cien, máx. 150 €.
La Rioja	Nacimiento o adopción del segundo y sucesivos hijos: 150 €, y 180 € por el tercero y sucesivos (60 € más en caso de parto múltiple). Adquisición de vivienda habitual por contribuyente menor de 36: 3 por cien. Adquisición de segunda residencia en determinados pueblos de La Rioja: 7 por cien.

CCAA	Deducciones
La Rioja (cont.)	Adquisición de ordenadores personales para instalar nuevas tecnologías en la vivienda del contribuyente: 100 €.
Comunidad Valenciana	Nacimiento o adopción de hijo, a partir del segundo: 150 € (200 € o más en caso de minusvalía). En caso de parto múltiple o adopción múltiple se adicionarán 200 €. Contribuyente con tres descendientes o más: 180, 300 or 450 € en función del número de descendientes y del grado de minusvalía. Contribuyente mayor de 65 años y minusválido: 160 €. Adquisición de la primera vivienda por contribuyentes menores de 35 o con minusvalía: 3 por cien. Arrendamiento de vivienda habitual por el contribuyente: 10 por cien de cuantías invertidas, máx. 180 € anuales. Donaciones a determinadas entidades culturales, o entidades cuyo objeto sea la protección del medio ambiente: 10 ó 20 por cien, en función de la entidad. Cónyuge que no percibe rentas: 120,20 €.